

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO

**A COBRANÇA DO IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
INDUSTRIALIZADOS NO BRASIL**

RAFAEL KIRÁLY

FLORIANÓPOLIS

2013

RAFAEL KIRÁLY

**A COBRANÇA DO IPI NA REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO
INDUSTRIALIZADOS NO BRASIL**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
banca examinadora da Universidade Federal de
Santa Catarina como requisito à obtenção do grau de
bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ubaldo César Balthazar

FLORIANÓPOLIS


2013

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA


TERMO DE APROVAÇÃO

A presente monografia intitulada "**A cobrança do IPI na revenda de produtos importados não industrializados no Brasil**", elaborada pelo(a) acadêmico(a) **Rafael Király**, defendida em **02/12/2013** e aprovada pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota 10 (dez), sendo julgada adequada para o cumprimento do requisito legal previsto no artigo 9. da Portaria n. 1886/94/MEC, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução n. 003/95/CEPE.

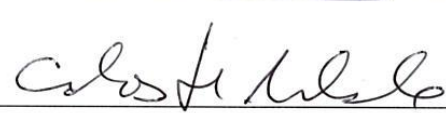
Florianópolis, 2 de dezembro de 2013.



Professor(a) Orientador(a)
Ubaldo Cesar Balthazar



Membro de Banca
José Sérgio da Silva Cristovam



Membro de Banca
Carlos Henrique Machado

Agradeço a todos que contribuíram direta ou indiretamente para essa realização, ajudando ou se abstendo de prejudicar.

Em especial aos meus pais, meus irmãos, meus amigos, meu orientador.

RESUMO

O presente trabalho busca identificar se o produto importado pode ser tributado pelo Imposto sobre Produtos Industrializados no momento em que é revendido pelo importador-comerciante no mercado interno sem que haja a prática de qualquer ato de industrialização prévio à revenda. Para tanto, inicia-se com uma análise dos princípios constitucionais-tributários do IPI, quais sejam da *legalidade*, *isonomia*, *não-cumulatividade* e *seletividade*, que serão as lentes pelas quais se interpretará a legislação vigente aplicável ao caso do importador-comerciante: *Constituição Federal*, *Código Tributário Nacional*, *Lei n. 4.502/1966*, *Decreto n. 7.212/2010*, *Lei n. 7.798/1989*. Ao final, chegar-se-á aos principais argumentos segundo os quais se entende que não deverá haver essa nova incidência do IPI no momento da revenda dos produtos importados, quando estes não tenham sofrido qualquer processo de industrialização após a sua nacionalização.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto sobre Produtos Industrializados. Importação. Revenda. Importador-comerciante. Bitributação.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. PRINCÍPIOS RELEVANTES À COBRANÇA DO IPI SOBRE A NACIONALIZAÇÃO E REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS.....	9
1.1 Legalidade na tributação	9
1.1.1 Impostos reguladores como exceção	13
1.1.2 Previsão legal da Regra-Matriz de Incidência Tributária	13
1.2 Isonomia na tributação	16
1.3 Não cumulatividade	19
1.4 Seletividade	22
2. A REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO INDUSTRIALIZADOS NO BRASIL	26
2.1 Código Tributário Nacional: fatos geradores e sujeitos passivos	26
2.2 A Lei n. 4.502 de 1964 e a polêmica equiparação prevista no artigo 4º	30
2.3 Regulamento do IPI: artigos 9º, 24 e 35	38
2.4 Lei n. 7.798 de 1989	40
3. IMPOSSIBILIDADE DE NOVA INCIDÊNCIA	43
3.1 Aplicação do Princípio da Isonomia Tributária	43
3.2 Extrafiscalidade do IPI: equalização das cargas tributárias e Seletividade	46
3.3 Bitributação IPI – ICMS	50
3.4 Artigo 153, inciso IV da CF e o vocábulo “produto”	52
CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:	60

INTRODUÇÃO

A tributação é atividade necessária à realização dos diversos compromissos assumidos pelo Estado perante a sociedade, dispostos ao longo do texto Constitucional. Devido à competência tributária discriminada na Constituição, os diversos Entes da Federação – União, Estados, Distrito Federal e Municípios - instituem os impostos de sua competência, a fim de arrecadar os recursos financeiros necessários à realização de seus fins.

Essa atividade tributante, porém, deve ser exercida dentro dos parâmetros previstos tanto na Constituição Federal como na legislação tributária, sendo esta desde diplomas mais complexos e hierarquicamente superiores, até as resoluções e regulamentos editados pelo Poder Executivo. Incluem-se, na legislação tributária, os tratados e acordos internacionais assinados pelo chefe de Estado do Brasil.

Toda essa legislação, mormente os Princípios Constitucionais-Tributários, figuram como verdadeiras garantias ao Contribuinte ante a atividade exercida pelo Estado. Garantem, pois, que a atividade tributante do Estado será exercida dentro dos parâmetros estabelecidos em Lei, sendo esta norteada, sempre, pelos Princípios previstos na Constituição.

A atividade tributária do Estado brasileiro é intensa. Diversas são as exações impostas ao Contribuinte, que acabam por onerar em demasia praticamente todas as atividades exercidas pelo mesmo. Porém, se realizada dentro dos limites estabelecidos pela legislação, ao Contribuinte cabe apenas esperar com uma mudança legislativa e, enquanto isso, efetuar o recolhimento que a lei prevê.

Nesse contexto, talvez a garantia de maior importância para a vida prática do Contribuinte é a previsão contida no artigo 5º, *caput*, e 150, inciso II da Constituição Federal, que institui no ordenamento jurídico brasileiro a necessidade de observância do Princípio da Isonomia Tributária.

A importância desse princípio para o Contribuinte se dá justamente pela possibilidade, garantida por esse Princípio, de que o Contribuinte atue no mercado econômico em par de armas com o seu concorrente.

Que a tributação é exagerada pode ser notório, mas a garantia de que o exagero é comum a todos faz com que o mesmo permita a que o mercado exista, e que as atividades exercidas pelos Contribuintes possam relacionar-se harmonicamente e de maneira justa. Ou garante, pelo menos, que a eventual desarmonia dessas relações de mercado não ocorrerá por conta da atividade tributante.

Portanto, a observância desse Princípio deve ser total e irrestrita. Como se diz, deve o Estado tratar *“igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem”*.

É por isso que a quebra do Princípio da Isonomia afeta o Contribuinte de maneira tão contundente. Uma relação de concorrência, num mercado tão acirrado como o contemporâneo, quando se vê afetada de maneira diferente pela tributação gera imediata repercussão nos valores praticados, o que direciona um eventual consumidor ao favorecido por essa quebra da isonomia, e impõe a que a parte prejudicada reduza a sua margem de lucro para fazer frente ao seu concorrente beneficiado. Se não o fizer, corre o risco de quebrar. Se o fizer, também corre o risco de quebrar.

Portanto, Contribuintes que se encontrem na mesma situação jurídica com relação à atividade que exercem merecem ser tratados de forma igualitária pela legislação tributária. A inobservância desse comando garante, ao Contribuinte prejudicado, o direito de exigí-lo judicialmente.

Além da Isonomia, outros Princípios devem ser respeitados na ordem tributária, e no caso da proposta do presente trabalho destacou-se a importância de quatro: *legalidade, isonomia, não-cumulatividade e seletividade*. Não que não haja outros aplicáveis ao caso do importador-comerciante, trata-se apenas de um recorte da situação à luz dos Princípios selecionados.

No primeiro capítulo buscar-se-á demonstrar as bases necessárias à compreensão da situação proposta nesse trabalho, com a análise, sob a luz da doutrina, de Princípios relevantes para a compreensão do tema.

Para que se dê eficácia aos Princípios Constitucionais-tributários é necessário que se identifique, no caso concreto, a verdadeira situação jurídica dos Contribuintes. Para o Princípio da Isonomia, por exemplo, é vital que se identifique, no caso analisado, quem são os Contribuintes que estão na mesma situação jurídica, sob pena de, ao compararem-se Contribuintes em situações jurídicas distintas, aplicar erroneamente o Princípio da Isonomia e, com isso, gerar o efeito oposto, qual seja a tributação distinta dos contribuintes que, de fato, se encontram em situações isonômicas.

No segundo capítulo serão analisados os principais diplomas normativos que contenham o delineamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, buscando identificar-se os argumentos tanto pela incidência como pela impossibilidade de cobrança do IPI quando o importador-comerciante realiza a revenda dos produtos que importa sem a realização prévia de qualquer etapa de industrialização.

No terceiro capítulo serão tratados os principais argumentos pelos quais se defende a impossibilidade de tal incidência, identificando-se, também, o Contribuinte equivalente isonômico ao importador-comerciante no mercado interno.

1. PRINCÍPIOS RELEVANTES À COBRANÇA DO IPI SOBRE A NACIONALIZAÇÃO E REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS

Para a compreensão da argumentação e conclusão do presente trabalho, faz-se necessária a exposição de algumas bases teóricas, o que se fará com especial auxílio da doutrina, a iniciar-se por um dos princípios basilares aplicáveis à atividade tributante do Estado: o Princípio da Legalidade.

1.1 Legalidade na tributação

Primeiramente, antes mesmo de se analisar a Legalidade em si, necessário se faz trazer uma noção de *Princípio* abstratamente considerada. No entendimento de Humberto Ávila¹, “são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”.

Assim, segundo o autor, os Princípios são normas imediatamente finalísticas que estabelecem um fim a ser atingido, e é essa a definição à qual se alinhará o presente trabalho.

Pois bem. O Estado, por meio do exercício de sua soberania, exige dos indivíduos participação nos encargos públicos por meio de uma parcela do seu patrimônio particular, haja vista ser o poder de tributar (*ius imperium*), uma nuance fundamental da soberania estatal. De tal poder decorre uma relação concebida não apenas como de poder, mas jurídico-tributária entre o indivíduo e o Estado.

Segundo Eduardo de Moraes Sabbag², em uma relação tributária, ao dar cumprimento a uma norma jurídica que o leva a assumir um encargo, o contribuinte submete-se ao poder de coação do Estado tendente à percepção do tributo. Ocorre que o Estado também deve observância aos regramentos, havendo a inafastável presença da legalidade, consistindo em uma verdadeira relação jurídico-tributária, e não meramente de poder. Isso porque em uma relação de poder, invariavelmente ocorre a imposição de uma vontade sobre a outra. Ocorre que o poder de tributar não é absoluto, uma vez que existem mandamentos constitucionais que obstem o exercício arbitrário da tributação, consubstanciados, segundo o autor, nas normas jurídicas de competência tributária e nos princípios constitucionais tributários.

Quanto à competência tributária, preleciona Roque Antonio Carrazza³:

¹ ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 78-79.

² SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 4 ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27 ed. São Paulo: Malheiro, 2011.

“De fato, entre nós, a força tributante estatal não atua livremente, mas dentro dos limites do direito positivo. [...] cada uma das pessoas políticas não possui, em nosso País, poder tributário (manifestação do ius imperium do Estado), mas competência tributária (manifestação da autonomia da pessoa política e, assim, sujeita ao ordenamento jurídico-constitucional). A competência tributária subordina-se às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de nível legal, que preveem as concretas obrigações tributárias.”

Em verdade, a competência tributária é exercida por meio das balizas fornecidas pelas normas constitucionais, que vão desde as determinações expressas de maneira literal no corpo da Carta Magna, até a norma extraída pelo intérprete no exercício da hermenêutica dos princípios constitucionais tributários.

Assim, toda a produção legislativa em matéria tributária deve ter especial atenção ao parâmetro estabelecido pela Constituição com relação à competência tributária por ela distribuída. Tal competência é, por sua vez, exercida por meio de Lei.

A Constituição Federal, em seu art. 150, inciso I, estabeleceu que *“é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...] exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”*.

O Código Tributário Nacional - CTN, por sua vez, estabeleceu em seu art. 97 a mesma limitação, explicitando, ainda, que *“somente lei pode estabelecer [...] a instituição de tributos [...] a definição do fato gerador da obrigação tributária principal [...]”*.

Essas disposições da Constituição Federal e do CTN, que positivam, respectivamente, os chamados *“Princípio da Legalidade Tributária”* e *“Princípio da Reserva Legal”*, ao mesmo tempo em que limitam o exercício do *Poder de Tributar* pelos entes políticos, também garantem aos administrados o direito de não sofrerem com a exigência de tributos que não tenham sido instituídos por Lei, ou em relação a fatos geradores que não tenham nela sido previstos.

Quanto a esses princípios, destaca Hugo de Brito Machado⁴ que *“pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. I). A Constituição é explícita. Tanto a criação como o aumento dependem de lei.”*

Ainda segundo o mesmo autor:

“Realmente, é indubitável que, se somente a lei pode criar, somente a lei pode aumentar, a não ser nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição. Admitir, fora dessas hipóteses, que o tributo pode ser aumentado por norma inferior é

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

admitir que essa norma inferior modifique o que em lei foi estabelecido, o que constitui evidente absurdo.”

E segue, contextualizando teleologicamente o Princípio:

“Sendo a lei a manifestação legítima da vontade do povo, por seus representantes nos parlamentos, entende-se que o ser instituído em lei significa ser o tributo consentido. O povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Mas não só isto. Mesmo não sendo a lei, em certos casos, uma expressão desse consentimento popular, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas relações do particular (contribuinte) com o Estado (fisco), as quais devem ser inteiramente disciplinadas em lei, que obriga tanto o sujeito passivo como o sujeito ativo da relação obrigacional.”

Roque Antonio Carrazza⁵ assim explicita a aplicação do Princípio da Legalidade na criação de tributos:

“No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no an e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por meio de lei.”

Nesse ponto, Luciano Amaro⁶ preleciona que a legalidade tributária não se contenta com a simples autorização de lei para cobrança de tributos, mas requer que a lei defina todos os aspectos relativos ao fato gerador, a fim de que a situação tributada venha a refletir o mandamento hipotético descrito em lei.

Continua o referido autor⁷ destacando um desdobramento do princípio da legalidade: o princípio da tipicidade tributária, o qual é dirigido tanto ao legislador como ao aplicador da lei, sendo tal tipicidade costumeiramente qualificada como cerrada ou fechada:

“Isso leva a uma outra expressão da legalidade dos tributos, que é o princípio da tipicidade tributária, dirigido ao legislador e ao aplicador da lei. Deve o

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27 ed. São Paulo: Malheiro, 2011.

⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

⁷ AMARO, 2012.

legislador, ao formular a lei, definir, de modo taxativo (numerus clausus) e completo, as situações (tipos) tributáveis, cuja ocorrência será necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, bem como os critérios de quantificação (medida) do tributo. Por outro lado, ao aplicador da lei veda-se a interpretação extensiva e a analogia, incompatíveis com a taxatividade e determinação dos tipos tributários.”

Restando claro a conceituação do *Princípio da Legalidade Tributária*, necessário se faz definir-se o conceito dele que é, por fim, objetivo prático da aplicação deste e dos demais princípios presentes nessa seara do Direito: o *Tributo*.

A definição de tributo, dada por Geraldo Ataliba⁸, é a seguinte:

“obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui sanção por ato ilícito, cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais”

Nesse contexto, insta trazer à tona a lição de Geraldo Ataliba⁹ sobre a importância do conceito de tributo e o porquê de ser considerado um conceito constitucional, a despeito de estar previsto no Código Tributário Nacional, uma vez que sua definição traz reflexos na própria demarcação da competência tributária:

“[...] o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do “regime tributário”, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado “poder tributário”, exercido nas respectivas faixas delimitadas de competências, por União, Estados e Municípios. Daí o despropósito dessa “definição legal”, cuja admissão é perigosa, por ser potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes.”

Assim, a regra geral aplicada ao Direito Tributário é a de que nenhum tributo será instituído ou majorado senão em virtude de lei. Existem algumas flexibilizações com relação a este princípio, em especial com relação aos tributos denominados “reguladores de mercado”. É o caso do Imposto de Importação – II, Imposto de Exportação – IE, Imposto Sobre Produtos Industrializados – IPI, e o Imposto Sobre Operações Financeiras – IOF.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

1.1.1 Impostos reguladores como exceção

A exceção aplicável aos tributos reguladores não é, porém, ampla e irrestrita. O fato dos mesmos não observarem o *Princípio da Legalidade* em sua integralidade não os torna imunes ao mesmo.

O que se permite no caso desses impostos é a possibilidade de que a sua majoração seja realizada por meio de atos infra-legais, como decretos por exemplo. Isso se dá em virtude da natureza dos mesmos, que é a regulação do mercado através da manipulação das alíquotas desses impostos, incentivando ou desestimulando as condutas dos diversos agentes econômicos.

Ora, o mercado é extremamente dinâmico, complexo, e qualquer medida incentivadora ou desestimuladora, para que possa surtir os seus efeitos da maneira desejada, requer agilidade. Por tal motivo entendeu por bem o legislador constituinte prever, no artigo 153, parágrafo 1º, que “é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”.

Note-se que a própria previsão constitucional foi cuidadosa ao estabelecer que dita alteração deverá sempre respeitar as condições e limites estabelecidos em lei. Assim, no caso do IPI, objeto de estudo do presente trabalho, tem-se que a alteração de sua alíquota pode ser realizada por meio de ato emanado do Poder Executivo, contanto que esse ato observe as condições e limites estabelecidos em lei. Diz o Ministro Carlos Velloso, citado por Leandro Paulsen¹⁰:

“Dá-se, então, em razão da ressalva inscrita no citado § 1º do art. 153, espécie de exceção mitigada do princípio da legalidade tributária: o Executivo pode alterar as alíquotas dos impostos mencionados – importação, exportação, IPI e IOF – com observância, entretanto, das condições e dos limites estabelecidos em lei.”

Percebe-se que o próprio texto constitucional prevê os casos em que a legalidade será mitigada, e que dita mitigação nunca será absoluta, devendo o Poder Executivo, ao alterar as alíquotas dos impostos reguladores, respeitar as balizas fixadas pela lei.

1.1.2 Previsão legal da Regra-Matriz de Incidência Tributária

¹⁰PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário : Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14 Ed. Livraria do Advogado Editora. ESMAFE, Porto Alegre, 2012.

Segundo as lições de Paulo de Barros Carvalho, a definição da incidência fiscal se dá pela previsão, em lei, da Regra-Matriz de Incidência Tributária. Esta, por sua vez, é composta por cinco aspectos, os quais trarão a completude da obrigação tributária que nasce na relação jurídica entre o sujeito que pratica o fato e o competente para cobrar o imposto.

A regra prevê dois comandos básicos, denominados pelo autor¹¹ de “descriptor” e “prescritor”, sendo o primeiro antecedente normativo, que trará os aspectos material, espacial e temporal da incidência, enquanto o segundo determinará o conseqüente normativo, caracterizado pelos aspectos pessoal e quantitativo da incidência.

“A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar, razão pela qual se fala em descriptor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.”

Assim, para que nasça a obrigação tributária é necessário que esteja previsto, em lei, todos os cinco aspectos que compõem a Hipótese de Incidência do imposto: aspectos *material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo*, como bem continua o autor:

“Os modernos cientistas do Direito Tributário têm insistido na circunstância de que, tanto no descriptor (hipótese) quanto no prescritor (conseqüência) existem referências a critérios, aspectos, elementos ou dados identificativos. Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência (prescritor), depararemos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exhibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.”

Ao exemplificar a Regra-Matriz no caso do IPI o autor¹² menciona a existência de dois impostos distintos sob a mesma denominação: o IPI incidente sobre a produção nacional e o IPI incidente na importação de produtos estrangeiros industrializados:

“O Imposto sobre Produtos Industrializados proporciona curiosas conclusões, quando submetido a esse processo de conhecimento. É que deparamos, não com uma, mas com duas regras-matrizes ou duas faixas autônomas de incidência. Uma

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24^a Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

¹² MACHADO, 2004.

atinge o fato da própria industrialização, enquanto a outra percute sobre a importação de produtos industrializados.”

Quanto ao IPI incidente na industrialização nacional, assim identifica o autor os aspectos de sua incidência:

“Isolando os critérios da hipótese, teremos: a) critério material — industrializar produtos (o verbo é industrializar e o complemento é produtos); b) critério espacial — em princípio, qualquer lugar do território nacional; c) critério temporal — o momento da saída do produto do estabelecimento industrial. Quanto aos critérios da consequência: a) critério pessoal — sujeito ativo é a União e sujeito passivo o titular do estabelecimento industrial; b) critério quantitativo — a base de cálculo é o preço da operação, na saída do produto, e a alíquota, a percentagem constante da tabela.”

Já quanto ao IPI importação, assim define a sua hipótese de incidência:

“No que tange ao IPI na importação de produtos industrializados, a regra-matriz ficaria assim composta: hipótese: a) critério material — importar produto industrializado do exterior (o verbo é importar e o complemento é produto industrializado do exterior); b) critério espacial — repartições alfandegárias do país; c) critério temporal — momento do desembarço aduaneiro. A consequência: a) critério pessoal — sujeito ativo é a União e sujeito passivo o importador; b) critério quantitativo — a base de cálculo é o valor que servir de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido do montante desses e dos encargos cambiais devidos pelo importador. A alíquota é a percentagem constante da tabela.

(...)

O binômio hipótese de incidência/base de cálculo indica tratar-se de impostos diferentes, sob a mesma denominação — IPI.”

Assim, por identificar-se em ambos os casos critérios materiais e bases de cálculo distintas, conclui o autor tratar-se de dois impostos distintos, porém sobre a mesma denominação: Imposto sobre Produtos Industrializados.

A dissecação da Hipótese de Incidência do imposto com a identificação dos seus diversos aspectos se mostra de extrema relevância para a aferição, com objetividade, da obrigação tributária que se instaura com a prática do fato previsto em lei. Do contrário, como se demonstrará no decorrer deste trabalho, a confusão entre os aspectos da incidência implica na

confusão do próprio fato gerador do imposto, podendo ocasionar cobranças equivocadas das diversas espécies tributárias.

1.2 Isonomia na tributação

Outro princípio constitucional tributário de suma importância para a sedimentação das bases conceituais e teóricas a partir das quais se construirá o pensamento no presente estudo é o *Princípio da Isonomia Tributária*.

Para Hugo de Brito Machado¹³ esse princípio é a projeção da igualdade na seara tributária:

“O princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante a lei. Apresenta-se aqui como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais”.

Dito princípio nasce da previsão constitucional contida no *caput* do artigo 5º da Carta Magna, segundo o qual *“Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, (...)”*.

Esta igualdade genérica prevista no texto constitucional é contextualizada por Eduardo de Moraes Sabagg¹⁴ da seguinte maneira, referenciando os pensamentos de Duguit e Aristóteles, bem como homenageando a Ruy Barbosa:

“A regra da igualdade (ou da isonomia) consiste senão em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Tal afirmação originou-se do sábio ensinamento de Duguit, que, reproduzindo o pensamento de Aristóteles, permitiu que a clássica idéia da igualdade relativa fosse divulgada a nós por Ruy Barbosa.

A relativização da igualdade obsta que se trate com desigualização aqueles considerados ‘iguais’, ou, ainda, que se oferte um linear tratamento isonômico àqueles tidos como ‘dessemelhantes’, sob pena de se veicular uma condenável desigualdade no lugar de uma aconselhável isonomia.

¹³ MACHADO, 2004.

¹⁴ SABAGG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 5 ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

Sendo assim, quando o tratamento diferenciado, dispensado pelas normas jurídicas, guarda relação de pertinência lógica com a razão diferencial (motivo da atitude discriminatória), não há que se falar em afronta ao princípio de isonomia. Por outro lado, a adoção de um dado fator de discriminação, sem qualquer correspondência com a lógica racional de diferenciação, colocará em xeque a almejada idéia de igualdade.”

A materialização dessa igualdade no âmbito tributário ocorreu no artigo 150, inciso II da Constituição, segundo o qual *“É vedado (...) instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”*.

Leandro Paulsen¹⁵ define essa possibilidade de tratamento desigual em matéria tributária pela razão pela qual a norma atribui essa diferenciação no tratamento: se em razão da capacidade contributiva ou por razões extrafiscais:

“A diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, inclusive no Tributário. Há normas, inclusive, vocacionadas à diferenciação, como as normas de isenção, que identificam pessoas ou situações que de outro modo estariam normalmente sujeitas à imposição tributária e excluem, apenas quanto a elas, o respectivo crédito, desonerando-as.

A questão não é a instituição de tratamento diferenciado que, por si mesma, nada revela quanto à validade da norma. Importam as razões e os critérios que orientam a discriminação.

A isonomia imposta pelo art. 150, II, da CF impede que haja diferenciação tributária entre contribuintes que estejam em situação equivalente, ou seja, veda a discriminação arbitrária. Não há espaço, pois, para simples privilégios em favor de tais ou quais contribuintes.

Há dois tipos de razões que podem dar sustentação a normas de tratamento diferenciado: a) razões de capacidade contributiva; b) razões extrafiscais.

A razão vocacionada a fundamentar tratamento diferenciado em matéria tributária é a capacidade contributiva, medida de justiça fiscal com suporte expresso no art. 145, § 1º, da Constituição. Apenas excepcionalmente é que se poderá admitir tratamento diferenciado embasado em razões extrafiscais, as quais, ademais, terão de encontrar expresso amparo constitucional.”

¹⁵ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 4ª Ed. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre, 2012.

Tal princípio visa, em última instância, a garantir igualdade aos indivíduos destinatários de toda e qualquer medida adota pelo Estado no âmbito da tributação. Busca-se, com o mesmo, a igualdade de fato, e não apenas a igualdade perante a lei, conforme leciona Eduardo de Moraes Sabbag¹⁶:

Por fim, mister se faz destacar que, no plano doutrinário, surgem duas faces ou dimensões da igualdade: a igualdade perante a lei e a igualdade na lei (através da lei). Note-as:

A igualdade perante a lei mostra-se na substituição do governo dos homens pelo governo das leis, aproximando-se a isonomia do princípio da legalidade. Aqui a igualdade não vem regular uma situação, levando-se em conta as condições pessoais dos sujeitos envolvidos, mas, em uma lógica estritamente formal, servir como imperativo de hipoteticidade da norma jurídica.

Trata-se de faceta da isonomia dirigida aos aplicadores do Direito, que deverão isonomicamente destinar a norma a todos aqueles que realizarem a conduta descrita na hipótese legal, sob pena de se atentar contra a legalidade e, decorrencialmente, contra a isonomia.

Na igualdade perante a lei, verificar-se-á tão somente se a lei está sendo cumprida, no plano formal, de maneira uniforme para todos os cidadãos a que se dirige.

A igualdade na lei (ou através da lei), por sua vez, é diferente dimensão da isonomia, que se volta ao legislador, a fim de que este institua a norma com respeito ao imperativo corrente de que os iguais deverão ser igualmente tratados, enquanto os desiguais, na medida de suas dessemelhanças, deverão diferentemente sê-lo.

Vale dizer que esta dimensão da igualdade mostra-se como cláusula geral de proibição do arbítrio, obstaculizando ao legislador a adoção de critérios casuísticos e opções políticas no tratamento normativo das situações equivalentes, que o levem a promover discriminações gratuitas e artificiais.

Na perspectiva da 'igualdade na lei', a isonomia se mostra como a paridade entre pessoas perante situações semelhantes ou, no plano da diferenciação possível, como a disparidade entre pessoas, em face de situações dessemelhantes."

Ainda segundo Eduardo de Moraes Sabbag¹⁷ o Princípio da Igualdade ou Isonomia Tributária se desdobra de forma mais específica no presente caso, no Princípio da Interpretação Objetiva do Fato Gerador ou Princípio da Cláusula *Non Olet*:

¹⁶ SABAGG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 5 ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

¹⁷ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

“Tal postulado preconiza que se deve interpretar o fato gerador pelo aspecto objetivo, sendo irrelevantes os aspectos atinentes à pessoa destinatária da cobrança do tributo (aspectos subjetivos). Por essa razão, todos que realizarem o fato gerador deverão, em princípio, pagar o tributo”.

Por consequência, tem-se que dois sujeitos que se encontram nas mesmas condições, devem receber igual tratamento da entidade tributante. Seja na cobrança do tributo, ou na sua isenção.

Essa equiparação é de vital importância no ordenamento jurídico, pois mantém a ordem econômica e a possibilidade de livre concorrência entre os agentes, uma vez que estão sujeitos às mesmas limitações impostas pelo Estado. Não fosse assim teria um dos agentes vantagem em relação ao outro que estivesse mais onerado, possibilitando assim a que o primeiro praticasse, por exemplo, preços mais baixos no mercado.

E, por mais que ao primeiro olhar pudesse parecer simples a observação dessa equiparação, o que muitas vezes se vê – como no caso do presente estudo – é a equiparação sendo realizada de maneira equivocada (quando se compara duas pessoas em situações de fato diferentes), o que acaba por justificar a cobrança com base no Princípio da Isonomia, enquanto que a correta interpretação das condições dos referidos sujeitos impõe a aplicação do dito Princípio justamente para fundamentar a ilegalidade da cobrança.

1.3 Não cumulatividade

A não-cumulatividade foi introduzida no ordenamento jurídico pátrio por meio da Emenda Constitucional nº 18/1965 e consiste em um sistema de compensação de créditos e débitos; funciona com a compensação do valor recolhido numa primeira etapa da cadeia econômica com o débito a ser quitado com relação à incidência numa segunda etapa. Há, pois, o abatimento do imposto devido, diminuindo-se, conseqüentemente, a carga tributária incidente.

O objetivo desse princípio é que se evite a tributação excessiva dentro de uma cadeia de produção. Desse modo, os impostos que comportam a sistemática da não-cumulatividade, por força expressa da Constituição, recebem um tratamento diferenciado onde a consequência é a tributação apenas do valor agregado ao produto pelo praticante do fato gerador, e não sobre o valor integral do mesmo.

Assim, por ser natural de qualquer operação econômica o repasse ao preço final do produto de todos os custos percebidos pelo agente, no caso dos impostos não-cumulativos esse repasse é menor, o que desonera o preço final do produto que vai ser adquirido, em última instância, pelo consumidor final do bem.

Para Paulo de Barros Carvalho¹⁸:

“O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos.”

Luciano Amaro¹⁹, por sua vez, assim define o Princípio da não-cumulatividade, bem como lembra que o mesmo não está restrito exclusivamente ao caso do Imposto sobre Produtos Industrializados:

“É o que se dá com o princípio da não cumulatividade , obrigatório para o IPI (art. 153, § 3º, II), para o ICMS (art. 155, § 2º, I), para impostos da competência residual da União (art. 154, I) e para certas contribuições sociais (art. 195, § 4º, c/c o art. 154, I, e art. 195, §§ 12 e 13, na redação da EC n. 42/2003). A não cumulatividade obriga a que o tributo, plurifásico, incidente em sucessivas operações, seja apurado sobre o valor agregado em cada uma delas, ou (no sistema adotado em nossa legislação) seja compensado com o que”

Para que se possa visualizar com clareza o impacto financeiro da não-cumulatividade numa operação econômica, tome-se por base a seguinte situação hipotética.

Um importador (A) compra um produto do exterior ao preço de R\$ 100,00. Por força do artigo 46, inciso I do Código Tributário Nacional, recolhe o Imposto Sobre Produtos Industrializados no momento do desembaraço aduaneiro.

Suponha-se, para efeitos didáticos, que a alíquota incidente na presente situação seja de 10%. O importador (A) recolherá R\$ 10,00 a título de IPI e abrirá uma conta crédito de R\$ 10,00.

Esse importador (A) resolve, então, acondicionar o produto adquirido com embalagem própria que inclua a logomarca da sua empresa, aperfeiçoando-o para o consumo. Realiza, portanto, novo processo de industrialização, configurando assim nova incidência do IPI no momento em que esse importador realiza a revenda do produto.

(A) revende então o produto importado para o comerciante (B), pelo valor de R\$ 150,00. Supondo que a alíquota incidente seja a mesma da etapa anterior, (A) deverá recolher R\$ 15,00

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Ed. Saraiva. São Paulo, 2012.

¹⁹ AMARO, Luciano. *Direito tributário Brasileiro*. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 202.

de IPI referente a essa revenda. Esse valor, porém, é repassado no preço do produto e (B) paga um total de R\$ 165,00, devendo esses R\$ 15,00 de IPI serem recolhidos por (A). Ocorre que, como (A) possui R\$ 10,00 de crédito auferido na etapa do desembaraço aduaneiro, ele compensa esse crédito com o valor devido na revenda (R\$ 15,00) e recolhe somente mais R\$ 5,00 ($R\$ 15,00 - R\$ 10,00 = R\$ 5,00$).

Assim, tem-se que nessa cadeia econômica protagonizada por (A) ele teve um custo total referente ao recolhimento do IPI de R\$ 15,00: R\$ 10,00 no momento do desembaraço aduaneiro e mais R\$ 5,00 no momento da revenda do produto ao comerciante (B). Não fosse o *Princípio da Não Cumulatividade* o importador (A) teria recolhido o total de R\$ 25,00 (R\$ 10,00 no momento do desembaraço aduaneiro e mais R\$ 15,00 no momento da revenda do produto).

(B), por sua vez, pagou R\$ 165,00 pelo produto, sendo R\$ 150,00 o valor real, e R\$ 15,00 o valor referente ao IPI. Assim, (B) credita-se também desse valor. Suponha-se que (B) realize novo processo de industrialização e revenda o produto final à (C) pelo valor de R\$ 200,00. Da mesma forma que (A), (B) repassará o valor do IPI incidente no momento da revenda no preço que (C) irá pagar, e compensará o valor que deverá recolher (R\$ 20,00) com o crédito de R\$ 15,00 obtido no momento que adquiriu o produto de (A), recolhendo apenas mais R\$ 5,00 ao revender para (C).

Assim, (C) pagará R\$ 220,00 pelo produto (R\$ 200,00 do valor real e R\$ 20,00 de IPI) e, do mesmo modo, abrirá uma conta crédito de R\$ 20,00, que poderá ser compensada com o débito advindo de nova operação tributável.

Nesta segunda etapa da cadeia, (B) haverá recolhido um total de R\$ 20,00 (R\$ 15,00 quando adquiriu o produto e mais R\$ 5,00 quando revendeu). Não fosse a não-cumulatividade, teria recolhido R\$ 35,00.

Resta claro, portanto, o benefício da aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade na sistemática dessas cadeias econômicas. Dito benefício é, em última instância, conferido ao consumidor final, que pagará um preço no produto final consideravelmente inferior ao que pagaria se não houvesse essa sistemática.

Tal princípio constitui uma garantia ante a proibição da “tributação em cascata”. O mesmo deve ser compreendido e aplicado, porém, somente após a constituição de uma obrigação tributária e somente nos impostos que comportem essa sistemática, configurando-se numa segurança constitucionalmente prevista ao contribuinte de que a cobrança do imposto se dará sobre o valor agregado ao produto, sem sobreposição de incidências.

Sobre tal princípio, Eduardo de Moraes Sabbag²⁰ comenta:

²⁰ SABBAG, 2004.

“Dessa forma, em razão do Princípio da Não-cumulatividade, a incidência do imposto ocorre sobre o valor agregado ou acrescido em cada operação, e não sobre o valor total, proibindo-se a “tributação em cascata” (sobreposição de incidências). É nítido no Princípio ora estudado um mecanismo de contenção, a fim de que se evite uma cumulatividade.”

O princípio da não-cumulatividade não faz criar, porém, obrigação de recolhimento do imposto em etapa subsequente. É justamente ao contrário a ordem sequencial, afinal, é em razão do surgimento da obrigação tributária que se faz constitucional, para os tributos que comportem essa sistemática, a aplicação do princípio da não-cumulatividade.

Em seu Curso de Direito Tributário, José Eduardo Soares de Melo²¹ leciona quanto à obrigatoriedade de observância integral do princípio da não-cumulatividade:

“Trata-se de Direito Público subjetivo oponível à União pelo contribuinte, mas que também constitui obrigação cometida ao contribuinte. É inadmissível a inobservância do comando constitucional, tanto no lançamento do débito (operações “jurídicas” realizadas com produtos industrializados), quanto na escrituração do crédito (aquisição de bens). Como o débito deve ser exigido, lançado e satisfeito, o mesmo ocorre com o crédito, sem o que o princípio resultaria ineficaz, frustrando-se a dicção constitucional”.

O princípio da não-cumulatividade é claramente benéfico ao contribuinte, uma vez que reduz consideravelmente o montante a ser recolhido a título do imposto que obedece à sua sistemática. Deve ser aplicado sempre que a Constituição estabelece a sua incidência, mas não pode, de maneira alguma, ser usado como fundamento para a incidência de nova obrigação tributária. É a obrigação de recolher o tributo que gera a sistemática da não-cumulatividade, e não esta quem faz nascer nova obrigação tributária.

1.4 Seletividade

O Princípio da Seletividade, insculpido na Constituição Federal no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, determina que a incidência do IPI observe, com maior ou menor ênfase, a essencialidade de cada produto, incidindo em alíquotas crescentes de acordo ao aumento da natureza supérflua do produto, e em alíquotas decrescentes quanto maior a essencialidade do produto para a população.

²¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

Para Eduardo de Moraes Sabbag²²:

“O IPI é imposto real, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco. Paralelamente a essa importante função arrecadatória, que lhe é ínsita, perfaz relevante função regulatória do mercado, uma vez que vem onerar mais gravosamente artigos supérfluos e nocivos à saúde. Tal mecanismo de regulação se manifesta na busca da essencialidade do produto, variando a exação na razão inversa da necessidade do bem.”

Continua o autor²³ explicando a Seletividade com sendo:

“uma técnica de incidência de alíquotas, cuja variação dar-se-á em função da essencialidade do produto. Os produtos de primeira necessidade devem ter baixa tributação, e os produtos supérfluos devem receber tributação mais elevada. Tal disciplinamento vem ao encontro dos valores prestigiados pela Constituição Federal, como a proteção à família, a valorização do trabalho etc. É instrumento idôneo a frenar o consumo de produtos indesejáveis, alcançando metas de redistribuição de rendas e maior aproximação da justiça fiscal.”

A Seletividade, portanto, foi prevista constitucionalmente ao IPI para que se possa, de acordo aos interesses do Poder Executivo, ora estimular e ora desestimular a aquisição de determinado produto ou classe de produtos, por fazer incidir alíquota mais pesada ou mais branda sobre o consumo de tais produtos.

Para Ricardo Cunha Chimenti²⁴, além da evidente função fiscal presente no IPI, tem o autor que a Seletividade caracteriza a função extrafiscal do imposto:

“Embora frequentemente tenha função extrafiscal, já que é seletivo em razão da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I, da CF), o IPI tem grande relevância no orçamento da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, razão por que sua função fiscal prevalece sobre sua função extrafiscal. Subsiste, no entanto, ainda que secundariamente, a função extrafiscal proibitiva do imposto sobre produtos industrializados, assim entendida a função de tributar pesadamente artigos que fazem mal à saúde (a exemplo dos cigarros e das bebidas alcoólicas) e artigos supérfluos.”

²² SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 1.855.

²³ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 1.054.

²⁴ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Teoria e prática do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 319.

Por outro lado, em contraposição à função extrafiscal proibitiva destacada pelo autor, a Seletividade impõe a que o IPI incida a baixas alíquotas quando se tratar de produto de extrema essencialidade ao consumo da população. Sobre tais produtos, a critério do Poder Executivo, pode chegar a incidir a alíquota zero, como bem continua o autor à fl. 320:

“As alíquotas, em razão da natureza seletiva do IPI, vão de zero a mais de 300%. A alíquota zero costuma ser utilizada pelas autoridades fiscais para que determinados produtos não sofram o ônus do imposto, sem a necessidade de lei autorizadora da isenção (art. 97, VI, do CTN), pois a Constituição Federal autoriza a alteração de alíquotas do IPI pelo próprio Executivo (art. 153, § 1º), nos limites da lei (e a lei não fixou o limite mínimo).”

Luciano Amaro²⁵, por sua vez, ao explicar o Princípio da Seletividade do IPI informa que dito princípio pode também ser aplicado quando a outros impostos, como é o caso do ICMS, bem como incorre na mesma intenção do legislador com relação ao Imposto sobre Grandes Fortunas. Perceba-se:

“Traço característico do IPI é a seletividade em função da essencialidade do produto (art. 153, § 3º, I), o que dirige as maiores atenções desse imposto para bens suntuosos ou supérfluos, e tende a afastá-lo ou atenuá-lo no caso de produtos essenciais. O item IV do § 3º do art. 153 (acrescido pela EC n. 42/2003) quer que a lei “reduza o impacto” do IPI sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto. A seletividade, obrigatória para o IPI, é permitida em relação ao ICMS (art. 155, § 2º, III). Preocupação análoga à da seletividade transparece no próprio enunciado do imposto federal sobre grandes fortunas (art. 153, VII). Trata-se de imposto sobre o patrimônio, mas a expressão utilizada (não só “fortuna”, mas fortuna “grande”) indica que o imposto deve ser dirigido a patrimônios de maior expressão.”

Portanto, para a correta determinação das hipóteses de incidência do IPI faz-se necessário considerar, também, o comando constitucional previsto no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I, segundo o qual o IPI respeitará o Princípio da Seletividade e terá as suas alíquotas praticadas em patamar inversamente proporcional à essencialidade do produto tributado, cabendo ao Poder Executivo, em última instância, a determinação dessa natureza essencial do produto.

²⁵ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 203.

Essas são as principais bases sobre as quais se analisará o caso da (i)legalidade da cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados no momento da revenda de produtos importados quando os mesmos não sofrem, por parte do importador-comerciante, qualquer processo que possa ser caracterizado como industrialização. Passa-se, então, à análise da legislação infraconstitucional aplicável à situação, bem como dos principais pontos onde a controvérsia é gerada.

2. A REVENDA DE PRODUTOS IMPORTADOS NÃO INDUSTRIALIZADOS NO BRASIL

Além dos Princípios positivados na Constituição Federal, importante que se destaque a redação de mais quatro diplomas legais, os quais contêm o regramento específico segundo o qual será cobrado o Imposto sobre Produtos Industrializados. São eles o Código Tributário Nacional, a Lei n. 4.502/1966, que instituiu o IPI (antigo imposto sobre consumo), o Regulamento do IPI – RIPI/2010, bem como a Lei. n. 7.798/1989.

2.1 Código Tributário Nacional: fatos geradores e sujeitos passivos

A Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso IV, outorgou à União, em caráter privativo, a competência para instituir impostos sobre produtos industrializados, cabendo à lei complementar definir os critérios específicos que configurariam a hipótese de incidência do referido imposto.

Tal função é exercida pelo Código Tributário Nacional - CTN, que apesar de ter sido instituído formalmente por lei ordinária, foi recepcionado materialmente pela Constituição Federal com *status* de lei complementar. Sendo assim, qualquer inovação ao dito diploma, atualmente, deve ser realizada por meio de lei complementar.

O aspecto material da hipótese de incidência do IPI está disposto no artigo 46 do CTN, que previu três fatos geradores distintos para o imposto:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Em seu artigo 51 o CTN estabeleceu quais sujeitos poderiam figurar como contribuintes do imposto nas situações previstas no artigo 46:

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

Os fatos geradores previstos nos incisos I e III do artigo 46 são claros e não geram maiores discussões na doutrina e jurisprudência. A discussão em torno do artigo 46 está presente no seu inciso II e no questionamento se seriam tais incisos hipóteses alternativas ou cumulativas de incidência do IPI.

A questão cinge-se em dois entendimentos opostos, derivados, com a devida vênia, de uma única divergência fundamental: o IPI visa a tributar o processo de produção que origina o produto industrializado ou incide sobre o bem qualificado por qualquer etapa de industrialização, independentemente desse processo ter ocorrido na operação realizada entre as partes contratantes?

Do primeiro entendimento decorre a impossibilidade da incidência do IPI na saída de produtos importados do estabelecimento do importador, quando tais produtos não tenham sido submetidos, pelo importador, a qualquer etapa que possa ser considerada industrialização.

Do entendimento oposto, praticado atualmente pela Receita Federal do Brasil, decorre a legalidade da tributação do IPI na dita situação. Para fins didáticos e futuros, far-se-á referência à primeira posição como entendimento “do Contribuinte”, e à segunda, como entendimento “do Fisco”.

Apesar da divergência, ambas as posições ao interpretarem de forma combinada os artigos 46 e 51 do CTN, concordam se tratar de três hipóteses distintas de incidência, com atribuição a cada uma delas de sujeitos passivos distintos.

A primeira hipótese, prevista no art. 46, inciso I, seria o “*desembaraço aduaneiro*” de produto industrializado de procedência estrangeira, e nesse caso, a condição de contribuinte poderia ser atribuída ao “*importador ou quem a lei a ele equiparar*”, conforme autorizado pelo art. 51, inciso I. Portanto, uma vez concluído o desembaraço aduaneiro, concluída também está a primeira hipótese de incidência do IPI.

A segunda hipótese passível de ser eleita pelo legislador ordinário como fato gerador do IPI, prevista no art. 46, inciso II do CTN, é a saída do produto industrializado “*dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do art. 51*”. O parágrafo único, por sua vez, refere-se ao “*importador, industrial, comerciante ou arrematante*”.

Numa interpretação mais literal, o Fisco entende que qualquer saída de produto industrializado dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 configura a hipótese material de incidência do IPI prevista pelo Código Tributário Nacional.

Defensor desse entendimento, Raymundo Clovis do Valle Cabral Mascarenhas²⁶ argumenta sobre a obrigação do importador como tal e como equiparado a industrial nos termos da legislação:

“O importador, com relação ao fato de importar produto do exterior, não se caracteriza como estabelecimento equiparado a industrial. Tal caracterização somente ocorre quando ele dá saída, a qualquer título, a produto estrangeiro que tenha importado.

Não encontra amparo legal a pretensão do importador de se furtar ao pagamento do tributo e elidir a sua caracterização como contribuinte do mesmo, fundado em consideração quanto à destinação do produto (comércio, consumo próprio, industrialização etc.), à natureza jurídica da operação de que decorra o fato gerador (venda, doação, locação etc.), ao caráter eventual e transitório da importação, ou ainda, alegando que exerce unicamente atividades de comércio, a inabitualidade no exercício da atividade ou a incapacidade física ou funcional das instalações para receber produtos importados (...).”

O Contribuinte, por sua vez, entende que não há como tributar-se o produto quando não há a realização, pelo suposto contribuinte da operação, de qualquer etapa de industrialização sobre o mesmo, sob pena de desvirtuar-se o escopo do próprio imposto, que visa a tributar o processo de industrialização, e não apenas o produto separadamente.

Defende, em suma, que a previsão contida no artigo 46, II do CTN configura a hipótese material de incidência do IPI quando qualquer dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51 realize, sobre o produto, qualquer etapa que possa ser considerada como industrialização, mas de forma alguma autoriza a incidência do IPI pela simples circulação econômica do produto no mercado interno.

Para melhor compreender esse ponto de vista é elucidativo o colóquio de Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo²⁷, que em sua obra *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*, assim discorreram sobre o critério material do IPI:

²⁶ MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados*. 4ª Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

²⁷ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. 2ª ed. P. 77-78. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2006.

“O importante a considerar, aqui, é que o termo industrializado, na norma de competência do art. 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação.

Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto in natura; não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes [...].”

Daí decorre, segundo os autores²⁸, a inviabilidade jurídica da cobrança do IPI na simples revenda dos produtos industrializados:

“Assim, o IPI incide nas operações de que participa o industrial que industrializou o produto, mas não, e.g., na venda por comerciante ao consumidor porque, embora possa se tratar de produto industrializado (como qualidade do produto), não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante.”

A interpretação da necessidade de ocorrência dessa etapa de industrialização decorre da própria regra-matriz constitucional da incidência do IPI, segundo André Elali²⁹:

“Desta forma, é na constituição que está a regra-matriz, a base para a imposição do IPI. Os critérios determinantes da incidência do IPI devem ser obtidos da interpretação constitucional. E ainda na esteira das considerações do Prof. Roque Carrazza, é de se observar que o IPI deve ‘sempre por injunção constitucional ter por hipótese de incidência o fato de alguém industrializar produto e impulsioná-lo para fora do estabelecimento produtor, mediante celebração de um negócio jurídico translativo de sua posse ou de sua propriedade. Não basta, é de ver, que haja a industrialização de um produto para que o IPI seja devido. (...)’. Com efeito, a imposição do IPI deve ser precedida à ocorrência dos seguintes elementos:

- 1) que exista negócio jurídico;*
- 2) que haja industrialização de um produto;*
- 3) que o produto saia do estabelecimento por um negócio translativo da propriedade. É, vale dizer, a regra-base de incidência do imposto.”*

²⁸ Ibid. p. 75.

²⁹ In: PEIXOTO, Marcelo; LACOMBE, Rodrigo (coord). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP, 2005. p. 378.

Eduardo Domingos Botallo³⁰, ao analisar o caso específico do importador que revende o produto importado sem realizar qualquer etapa de industrialização, conclui que tal atividade não pode ser considerada, instrumental ou finalisticamente, como típica de um industrial, pressuposto para a equiparação e incidência do IPI:

“[...] mostra-se de todo indevida nova cobrança de IPI nas saídas dos produtos quando de sua comercialização no mercado interno.

De feito, o comerciante-importador não submete produtos a processo de industrialização; tampouco, pratica atos visando sua disponibilização no mercado interno, eis que isso já ocorreu ao ensejo do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas.

Como se vê, nem instrumental, nem finalisticamente, suas atividades, no mercado interno, podem ser identificadas com as típicas de um industrial.[...] Insista-se: no mercado interno, a atividade típica do comerciante-importador em nada se assemelha a de industrialização.

Portanto, não estão reunidos os elementos necessários e suficientes para que ocorra a equiparação, único fenômeno jurídico que pode render ensejo à tributação por meio de IPI, a quem, no rigor dos fatos, não é industrial.”

Posta a controvérsia do artigo 46, II do CTN, cabe destacar que a terceira hipótese passível de ser eleita pelo legislador ordinário como fato gerador do IPI, prevista no art. 46, inciso III, do CTN, não é objeto de estudo do presente trabalho, razão pela qual sobre ela não se discorrerá.

2.2 A Lei n. 4.502 de 1964 e a polêmica equiparação prevista no artigo 4º

Definidos no CTN os fatos geradores do IPI, coube ao legislador ordinário a instituição do imposto, o que foi feito por meio da Lei n. 4.502/64, que denominava o imposto, à época, de “Imposto de Consumo”.

A lei ao instituir o IPI manteve, em seus dispositivos, a controvérsia entre o Fisco e o Contribuinte. Diz o artigo 2 da lei:

Art. 2º - Constitui fato gerador do imposto:

I – quanto aos produtos de procedência estrangeira o respectivo desembaraço aduaneiro;

³⁰ BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – princípios e estrutura*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 24-25.

O Contribuinte ao realizar a leitura do artigo 2º argumenta que a instituição do IPI foi feita com relação a dois fatos geradores distinguíveis de acordo ao local onde o bem foi submetido à industrialização.

Quanto aos produtos de procedência estrangeira, ou seja, aqueles produtos cuja industrialização tenha sido realizada no exterior, o art. 2º, inciso I da Lei 4.502/64 estabeleceu como critério temporal o momento do “*respectivo desembaraço aduaneiro*”, e o seu art. 4, inciso I, estabeleceu como sujeito passivo da obrigação tributária respectiva “*os importadores e os arrematantes*”.

Já quanto aos produtos de produção nacional, ou seja, aqueles produtos que tenham sido submetidos “*a qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação*” no estabelecimento industrial ou equiparado, o art. 2º, inciso II da Lei 4.502/64 estabeleceu como critério temporal o momento de sua “*saída do respectivo estabelecimento produtor*”, e o seu art. 3º estabeleceu como sujeito passivo da obrigação tributária o “*estabelecimento produtor*”, sendo entendido como tal “*todo aquele que industrializar produtos sujeito ao imposto*”, ou seja, todo aquele que tenha efetivamente realizado, sobre ele, alguma etapa de industrialização.

Diz o artigo 3º da lei:

Art . 3º Considera-se estabelecimento produtor todo aquele que industrializar produtos sujeitos ao imposto.

Parágrafo único. Para os efeitos dêste artigo, considera-se industrialização qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, salvo:

(...)

A análise do artigo 3º sob o prisma do Fisco poderia revelar um indicativo de que a intenção do legislador foi realmente tributar a simples revenda dos produtos importados. Isso porque os Contribuintes alegam que só é possível a equiparação quando há a realização de qualquer etapa de industrialização sobre o produto importado.

Porém, ao importador que realiza qualquer processo de industrialização pode-se reputar “*estabelecimento produtor*” por natureza, uma vez que realiza sobre o bem qualquer das alterações previstas no parágrafo único do artigo 3º. Sendo assim, o “*estabelecimento produtor*” sofreria a incidência do IPI com base na previsão do artigo 2º, inciso II, quando desse saída ao produto por ele industrializado.

Dessa forma, não haveria necessidade do artigo 4º da Lei n. 4.502/1964 equiparar o importador que realiza a industrialização do bem ao estabelecimento produtor, uma vez que a própria previsão do artigo 3º já caracterizaria a incidência do IPI no caso desse importador-industrial. Assim, a equiparação prevista no artigo 4º somente poderia se referir ao importador-comerciante, sob pena de inutilidade do dispositivo.

Diz o artigo 4º quanto à equiparação imposta aos importadores:

Art. 4º Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I - os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II - as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;

(...)

§ 2º Excluem-se do disposto no inciso II os estabelecimentos que operem exclusivamente na venda a varejo.

Assim, para o Fisco a equiparação feita pelo artigo 4º é literalmente clara quanto à incidência do imposto no caso do importador-comerciante.

Já um olhar sobre os artigos 3º e 4º da lei sob o prisma do Contribuinte importa uma distinção importante sobre o fato gerador e o critério temporal de sua incidência. Diz Paulo de Barros Carvalho³¹:

“O marco do tempo deve assinalar o surgimento de um direito subjetivo para o Estado (no sentido amplo) e de um dever jurídico para o sujeito passivo. Exacerbando a observação desse fenômeno, porém, os estudiosos, os legisladores e os jurisperitos passaram a dar nome de fato gerador dos impostos justamente ao critério temporal estabelecido na lei para cada um, o que muito contribuiu para o desalinho teórico formado em derredor de gravames como o IPI e o ICMS, cuja consistência material sempre experimentou profundas divergências conceptuais.”

Para o autor, em continuação, a problemática cinge-se à confusão na utilização da expressão “*fato gerador*”, que muitas vezes, em verdade, designa o “*critério temporal de sua hipótese de incidência*”:

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18 a ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 275.

“[...] por dessaber as dimensões que o produto legislado adquire, ao penetrar no sistema de direito positivo, talvez o legislador não estivesse consciente das irradiações jurídicas que adviriam do emprego desarrazoado de uma expressão por outra. O certo é que progrediu, a remo surdo, em todos os diplomas normativos de que temos conhecimento, esse vexo impróprio e descabido de tomar como fato gerador do imposto o critério temporal de sua hipótese de incidência.”

Completa José Eduardo Soares de Melo³²:

“A fixação da temporalidade do imposto demanda a irrestrita observância ao momento da realização da operação (jurídica) com produto industrializado, anteriormente elaborado pelo próprio realizador da operação.”

Para os Contribuintes, a operação que envolve a circulação no âmbito econômico do bem industrializado configura o critério temporal da hipótese de incidência do tributo, enquanto que o processo de industrialização do bem, praticado antes dessa circulação, é o aspecto material da regra matriz de incidência. Logo, em não havendo tal processo, inexistente a configuração do fato gerador do IPI. Para o Fisco, esse critério temporal é confundido como o próprio fato gerador do IPI, o que leva à interpretação de que o imposto incide sobre o produto isoladamente, e não sobre o processo de produção.

Retornando à análise do artigo 2º, para o Contribuinte o inciso II supracitado estabelece o critério temporal da incidência como a saída do estabelecimento produtor. Por definição, o estabelecimento produtor é onde o produto é confeccionado, industrializado, logo a literalidade do inciso indica que, para os produtos de produção nacional, a realização de qualquer etapa de industrialização é pressuposto para a incidência do IPI.

O inciso I do mesmo artigo não estabelece o critério temporal sendo o momento da industrialização do bem por questões óbvias: se o produto é industrializado no estrangeiro, o legislador nacional não tem competência para criar norma no local onde a industrialização efetivamente ocorre. Porém o inciso pressupõe sim a realização de uma etapa de industrialização do bem, uma vez que a pura e simples importação de um bem não é suficiente para a incidência do imposto. É necessário que seja um produto que tenha sofrido qualquer etapa de industrialização.

O artigo 3º, ainda sob a ótica do Contribuinte, indica que o imposto se refere à *industrialização* e não ao *produto industrializado* de forma independente da etapa que o caracterizou como tal. O parágrafo único do referido artigo define a industrialização como

³² MELO, José Eduardo Soares de. *A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 93. 2

“qualquer operação de que resulte alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto”, e em seguida excetua algumas operações dessa definição (e, portanto, da incidência do imposto). A exceção é clara quanto à ação sobre o produto, e não sobre o produto em si, vinculando mais uma vez a definição do fato gerador à ação de industrializar (ou não) o bem, e não sobre o bem individualmente considerado.

O produto é indicado, na legislação, para estabelecer-se o critério temporal para a incidência do imposto. Isso é necessário para que se possa determinar o momento a partir do qual o imposto pode ser cobrado, o que não seria possível ou viável ser feito caso o critério temporal fosse fixado sobre o processo de industrialização. Como determinar o momento em que se perfectibilizou a industrialização? Haveria de ser necessário um fiscal em cada estabelecimento verificando a ocorrência de cada fato gerador. Em virtude disso, corretamente vinculou-se o critério temporal da hipótese de incidência ao produto, mais especificamente à operação jurídica que envolva o produto industrializado, fato jurídico perfeitamente fiscalizável e controlável pela Receita Federal, que não se confunde com a ocorrência do aspecto material do fato gerador.

A operação jurídica com produto industrializado não é, salvo as exceções previstas em lei, suficiente para estabelecer-se o critério material da incidência quando não há a realização de uma etapa de industrialização. Ditas exceções, inclusive, são necessárias para que se mantenha a integridade do imposto em todos os seus aspectos. Isso porque todas as exceções estão previstas com a finalidade específica de garantirem-se dois princípios constitucionais-tributários: o princípio da isonomia e o princípio da não-cumulatividade. O primeiro é protegido quando se tributa a importação de produto industrializado, garantindo a isonomia entre o produto nacional e o estrangeiro, e o segundo é respeitado quando o estabelecimento equiparado a produtor dá saída a matérias primas ou produtos intermediários para qualquer estabelecimento industrial ou contribuinte do imposto. Neste caso a equiparação garante que o estabelecimento industrial possa creditar-se do imposto pago, respeitando a não-cumulatividade do IPI e evitando a sobreposição de incidências.

Portanto, na linha do entendimento do Contribuinte fica claro, até aqui, dois fatos geradores distintos do IPI, previstos no artigo 2º da Lei 4.502/64. O primeiro praticado pelo importador que, ao desembarçar o produto, fica sujeito à incidência do IPI na importação, e o segundo praticado pelo estabelecimento produtor ou equiparado a tal, que, ao industrializar o produto em território nacional e dar saída ao mesmo, se sujeita à incidência do imposto.

Para o Contribuinte, a previsão do art. 4º da Lei 4.502/64 estabeleceu um critério objetivo de equiparação do importador à condição de “estabelecimento produtor”. Dispõe o artigo:

Art. 4º – Equiparam-se a estabelecimento produtor, para todos os efeitos desta Lei:

I – os importadores e os arrematantes de produtos de procedência estrangeira;

II – as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento do mesmo contribuinte;

III – os que enviarem a estabelecimento de terceiro, matéria-prima, produto intermediário, embalagens e recipientes para acondicionamento, moldes, matrizes ou modelos destinados à industrialização de produtos de seu comércio;

IV – os que efetuem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção.

Uma interpretação realizada pelos Contribuintes é no sentido de que o inciso I equiparou o importador aos estabelecimentos produtores, e essa equiparação se fez necessária porque, conforme mencionado, não tendo o importador ou o arrematante uma relação direta e pessoal com a industrialização realizada no exterior, nem se investindo na condição de “*estabelecimento industrial*”, para que pudesse ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária fez-se necessário equipará-lo a tal.

Argumentam ainda que, não fosse assim, o produto industrializado no exterior entraria em circulação no mercado interno sem sofrer a tributação que o produto nacional sofre, o que colocaria o produto estrangeiro em situação vantajosa e ofenderia o princípio da isonomia tributária.

Apesar da validade dessa linha de argumentação, parece não ser o caso da previsão contida no artigo 4º, inciso I supratranscrito. Isso porque tanto o CTN, como a Lei n. 4.502/64 estabelecem claramente a ocorrência do fato gerador do IPI quando o importador realiza o desembaraço aduaneiro do bem importado. E o objetivo dessa previsão foi justamente o de tributar o produto que está entrando no mercado interno, colocando-o em situação isonômica com o produto nacional que sofre a incidência do imposto.

Ou seja, essa primeira interpretação do artigo 4º, inciso I, realizada pelos Contribuintes parece ser a correta para fundamentar a incidência do IPI no desembaraço aduaneiro, previsto no artigo 2º, inciso I da Lei 4.502/64, e não para fundamentar a equiparação prevista no artigo 4º.

A segunda linha de argumentação dos Contribuintes para explicar a equiparação do artigo 4º parece ser mais coerente com a defesa como um todo. Entendem que a previsão desse artigo se refere aos importadores que realizarem o processo de industrialização sobre o produto, e não aos importadores que revenderem o produto da mesma forma como o importaram. Isso porque o escopo do IPI, o seu aspecto material de incidência, é o processo de industrialização.

Na esteira do entendimento do Fisco essa interpretação não faria sentido, nos termos do artigo 3º da lei, cuja previsão enquadraria o importador que industrializa o bem, tornando inócua a previsão do artigo 4º, inciso I.

Todos os demais casos de equiparação previstos nos incisos II a IV do supratranscrito dispositivo legal são aplicáveis às saídas internas de produtos industrializados, sejam eles de procedência estrangeira ou nacional.

O problema está quando o importador realiza a revenda, no mercado interno, do produto industrializado importado sem, contudo, realizar qualquer etapa de industrialização do bem.

A Receita Federal do Brasil defende, amparada por decisões dos Tribunais Regionais Federais e excertos doutrinários, o sentido de que essa segunda operação praticada pelo importador-comerciante caracterizar-se-ia como a prática de um segundo fato gerador do IPI, distinto e independente do primeiro (do desembaraço), decorrente da equiparação do importador ao estabelecimento produtor prevista no inciso I desse artigo 4º.

Entendem, portanto, que a previsão de dito inciso ampara a exação tributária, vez que tendo sido o importador equiparado a estabelecimento produtor e, na revenda, ter dado saída ao produto de seu estabelecimento, materializa a hipótese prevista no inciso II do artigo 2º da Lei 4.502/64.

Defendem ainda, com base na literalidade do inciso, que dita equiparação não pressupõe a realização de qualquer etapa de industrialização do bem, bastando que se realize uma operação jurídica com um produto industrializado, ou seja, que haja a circulação econômica do produto industrializado.

O artigo 14, também, indica a objetividade do legislador em estabelecer a distinção das hipóteses de incidência do IPI com relação à procedência do produto: se estrangeira ou de produção nacional.

Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

I - quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;

a) o preço da arrematação, no caso de produto vendido em leilão;

b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos âgios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;

II - quanto aos produtos nacionais, o valor total da operação de que decorrer a saída do estabelecimento industrial ou equiparado a industrial. (Redação dada pela Lei nº 7.798, de 1989)

Logo, argumentam os Contribuintes, se a legislação estabelece o valor tributável distinguindo o local de produção do bem, só pode ser possível que se considerem cadeias distintas de incidência do IPI. Se de produção estrangeira, a cadeia estaria vinculada ao importador e a ocorrência, após o desembaraço aduaneiro, de nova etapa de industrialização do bem para que se mantivesse a incidência do imposto. Se de produção nacional, vinculada ao produtor e caracterizado o aspecto material da incidência quando da saída do bem do seu estabelecimento.

Se um comerciante que atua na segunda cadeia, do produtor nacional, não sofre a exação do IPI quando revende o produto adquirido, não se poderia tributar o importador que revende o produto importado, pois a previsão de incidência do IPI na saída do estabelecimento equiparado a industrial está prevista para o produto nacional, não estrangeira.

Quanto aos sujeitos passivos das obrigações previstas na Lei 4.502/64, estabeleceu o artigo 35:

Art. 35. São obrigados ao pagamento do impôsto

I - como contribuinte originário:

a) o produtor, inclusive os que lhe são equiparados pelo art. 4º - com relação aos produtos tributados que real ou ficticiamente, saírem de seu estabelecimento observadas as exceções previstas nas alíneas "a" e "b" do inciso II do art. 5º.

b) o importador e o arrematante de produtos de procedência estrangeira - com relação aos produtos tributados que importarem ou arrematarem.

(...)

A alínea “b” do inciso I não gera qualquer polêmica na sua interpretação. Já a alínea “a”, ao usar a expressão “produtos tributados”, pode ser interpretada no sentido de abrir a possibilidade, para o estabelecimento produtor e os que lhe são equiparados, de que haja saída de produtos do seu estabelecimento que não sejam “tributados”, ou tributáveis.

Nessa linha, o importador ao importar um produto e realizar algum ato de industrialização antes da revenda do mesmo se enquadraria na condição de sujeito passivo prevista na alínea “a”, visto ter dado saída a um “produto tributado” de seu estabelecimento.

Já quando figurasse apenas como importador-comerciante, ou seja, sem realizar antes da revenda qualquer etapa de industrialização, estaria dando saída a um produto não-tributável, não sendo possível a incidência do imposto nesse caso.

Sob o olhar do Fisco, a expressão empregada no artigo 35 não abarca a interpretação do Contribuinte, referindo-se apenas à impossibilidade de considerar-se “contribuinte” um estabelecimento que realize a saída de um produto imune ou isento, por exemplo.

2.3 Regulamento do IPI: artigos 9º, 24 e 35

O atual Regulamento do IPI - RIPI, Decreto n. 7.212/2010, regulamentou a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados. Esse Decreto, último de uma sucessão de outros, veio para regulamentar o disposto na Lei n. 4.502/1964, e alguns de seus dispositivos são de importante relevância para o presente estudo, sobre os quais ambos os entendimentos, do Fisco e do Contribuinte, lançam sua interpretação para fundamentar a incidência ou não do IPI na revenda dos produtos importados.

O artigo 9º trouxe a equiparação prevista no artigo 4º, inciso I da Lei n. 4.502/64 com uma redação um pouco diferente, porém mantendo a mesma divergência do artigo que a regulamenta:

Art. 9º. Equiparam-se a estabelecimento industrial:

I - os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saída a esses produtos (Lei nº 4.502, de 1964, art. 4º, inciso I);
(...)

O fisco continua com a interpretação literal de que o dispositivo estaria indicando com clareza a possibilidade de tributar-se a saída dos produtos dos estabelecimentos importadores, enquanto o Contribuinte mantém a sua argumentação de que a previsão do artigo pressupõe a prática, pelo importador, de qualquer ato que possa ser considerado industrialização do produto.

O artigo 24, por sua vez, complementa a indicação do sujeito passivo da obrigação tributária de acordo a cada fato gerador previsto na legislação, e praticado pelo Contribuinte:

Art. 24. São obrigados ao pagamento do imposto como contribuinte:

I - o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea 'b');

II - o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que pratica (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea 'a');

III - o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem como quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar (Lei nº 4.502, de 1964, art. 35, inciso I, alínea 'a'); e

IV - os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão

de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do art. 18 (Lei nº 9.532, de 1997, art. 40).

Parágrafo único. Considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato gerador que decorra de ato que praticar (Lei nº 5.172, de 1966, art. 51, parágrafo único).

O inciso I do referido artigo regulamenta a alínea “b” do artigo 35 da Lei 4.502/64. Se a alínea já não gerava divergência, também não o faz o inciso I.

O inciso III, por sua vez, remonta à divergência do artigo 4º, uma vez que prevê a equiparação e, para o Contribuinte, essa equiparação pressupõe a prática de algum ato de industrialização, enquanto que para o Fisco tal ato não se faz necessário para equiparação, que é possível e ampara a exação.

O ponto mais interessante do Decreto regulamentador do IPI para o assunto objeto desse estudo é o Capítulo no qual dispõe sobre o fato gerador da obrigação principal:

TÍTULO VII

DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL

CAPÍTULO I

DO FATO GERADOR

Hipóteses de Ocorrência

Art. 35. Fato gerador do imposto é (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º):

I - o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou

II - a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação (Lei nº 4.502, de 1964, art. 2º, § 3º, e Lei nº 10.833, de 2003, art. 80).

Os Contribuintes, ao analisarem o artigo 35, reparam na conjunção utilizada pelo legislador ao redigir os incisos do referido artigo, e argumentam que a intenção do legislador foi realmente estabelecer hipóteses alternativas de incidência do IPI, por isso utilizou a conjunção alternativa “ou”, logo apor a previsão do fato gerador do IPI quando do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira.

Dizem que se fossem hipóteses cumulativas de incidência, o legislador teria sido claro e utilizado a conjunção aditiva “e”, para indicar então a possibilidade de ocorrência de dois fatos geradores distintos quando o importador realiza a revenda do produto que importou sem realizar qualquer etapa de industrialização. Não foi o que aconteceu. O legislador, de acordo à própria

natureza do IPI, isentou o importador-comerciante da exação quando da saída do produto de seu estabelecimento.

2.4 Lei n. 7.798 de 1989

Na mesma linha do disposto nas demais legislações mencionadas, a Lei 7.798/89 estabeleceu a distinção entre o produto que tenha procedência estrangeira e o que seja produzido nacionalmente:

Art. 4º Os produtos sujeitos aos regimes de que trata esta Lei pagarão o imposto uma única vez, ressalvado o disposto no § 1º: (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

a) os nacionais, na saída do estabelecimento industrial ou do estabelecimento equiparado a industrial;

b) os estrangeiros, por ocasião do desembaraço aduaneiro.

§ 1º Quando a industrialização se der por encomenda, o imposto será devido na saída do produto: (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

I - do estabelecimento que o industrializar; e (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

II - do estabelecimento encomendante, se industrial ou equiparado a industrial, que poderá creditar-se do imposto cobrado conforme o inciso I. (Incluído pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

O entendimento do Contribuinte, aqui, além de argumentar pela alternatividade das incidências do IPI, reforça a previsão da necessidade de ocorrência de qualquer etapa de industrialização para que o produto seja tributado mais de uma vez. Conforme indica o *caput* do artigo supra transcrito, os produtos pagarão o imposto uma única vez, ressalvado a hipótese do parágrafo 1º, que nada mais é que nova etapa de industrialização do bem.

Tal controvérsia entre Fisco e Contribuinte foi trata no bojo do Recurso Especial n. 841.269, originário da Bahia e de relatoria do Ministro Francisco Falcão, julgado em 28/11/2006. Segundo o Ministro, os requisitos do artigo 46 do CTN são requisitos alternativos, conforme ementa do julgado³³:

“EMPRESA IMPORTADORA. FATO GERADOR DO IPI. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.

³³ STJ – Recurso Especial n. 841.269/BA – Rel. Min. Francisco Falcão – publicado no DJ em 14/12/2006.

I - O fato gerador do IPI, nos termos do artigo 46 do CTN, ocorre alternativamente na saída do produto do estabelecimento; no desembaraço aduaneiro ou na arrematação em leilão.

II - Tratando-se de empresa importadora o fato gerador ocorre no desembaraço aduaneiro, não sendo viável nova cobrança do IPI na saída do produto quando de sua comercialização, ante a vedação ao fenômeno da bitributação.

III - Recurso especial provido”

Por entender serem situações alternativas, uma vez ocorrido o fato gerador do IPI no momento do desembaraço aduaneiro (artigo 46, I CTN), não poderia haver nova incidência do imposto no momento da revenda do produto no mercado interno. Assim, o Ministro firmou corrente na esteira do entendimento favorável ao Contribuinte, segundo o qual as empresas importadoras que não realizam qualquer processo de industrialização do produto importado não praticam fato gerador do IPI quando revendem tal produto no mercado interno.

Essa interpretação dada pelo Ministro foi de encontro ao praticado pela Receita Federal do Brasil, que entende prever o artigo 46 situações distintas, porém não excludentes entre si, possibilitando a que um mesmo contribuinte pratique dois fatos geradores do imposto ao importar e revender o produto, mesmo que não tenha realizado qualquer etapa de industrialização sobre o mesmo.

A decisão ganhou notoriedade no mundo jurídico, e gerou uma avalanche de ações de empresas importadoras que objetivavam a declaração de inexistência de relação jurídico-tributária nas suas atividades de revenda dos produtos industrializados importados que não tivessem sido submetidos, por elas, a qualquer processo de industrialização. A decisão paradigma era sempre citada e o entendimento foi seguido por diversos magistrados e Tribunais Regionais Federais.

Porém, por não ter sido julgado por sistemática com efeito *erga omnes*, dito entendimento, sempre questionado pela União em seus recursos, começou a ser analisado com maior profundidade e a sua aplicação passou a ser reduzida enquanto os argumentos da Procuradoria da Fazenda Nacional começavam a ganhar espaço.

Hoje em dia a questão aproxima-se de uma madurez importante nas argumentações de ambas as partes. Identificaram-se equívocos conceituais tanto na decisão paradigma do Superior Tribunal de Justiça quanto na argumentação proposta pela Procuradoria da Fazenda Nacional.

Na decisão paradigma, por exemplo, denominava-se *bitributação* ao fato de cobrar-se o IPI tanto no desembaraço aduaneiro quanto na saída do produto do estabelecimento importador, o que, pressupondo-se a ilegalidade da cobrança na revenda, caracterizaria em verdade um *bis in idem*. *Bitributação* ocorre quando há dois Entes distintos tributando o mesmo fato gerador,

enquanto que o *bis in idem* é a incidência dupla de um ou mais impostos de competência do mesmo Ente tributante, na ocorrência de um único fato gerador.

Já a PFN, por sua vez, muito confundiu tanto os aspectos da Seletividade e Isonomia do IPI com a Extrafiscalidade do imposto (tema que será abordado mais a frente), dizia que a não incidência do IPI na revenda praticada pelo importador-comerciante o colocaria em situação vantajosa em relação ao importador que industrializa o bem, o que feriria o Princípio da Isonomia. Ora, ditos sujeitos se encontram em situações totalmente diferentes, pois um realiza o processo de industrialização e o outro não. A comparação, para analisar-se a integridade do Princípio da Isonomia deve ser feita entre o importador-comerciante e o comerciante que adquire o bem de um estabelecimento produtor. Desse modo compara-se, realmente, a mesma situação jurídica: comerciantes que adquirem produto industrializado e não realizam, sobre o mesmo, qualquer etapa de industrialização.

Apesar de ambos os entendimentos serem atualmente aplicados, variando de acordo a cada Tribunal ou magistrado, bem como ainda o são, com a devida vênia, com a repetição dos equívocos de um e de outro lado, até o presente momento os Tribunais Superiores não se manifestaram objetivamente sobre a questão, permitindo apenas uma aferição do seu posicionamento quando de julgamentos indiretos envolvendo tanto o IPI como demais impostos.

A solução, ao menos no âmbito deste trabalho, parece exigir uma interpretação sistemática do imposto, o que implica no destaque a alguns pontos de argumentação, sobre os quais se discorrerá no capítulo seguinte.

3. IMPOSSIBILIDADE DE NOVA INCIDÊNCIA

Levando-se em consideração as bases principiológicas que regem o funcionamento do IPI, bem como a redação - mesmo que às vezes duvidosa quando interpretada apenas de forma literal - de toda a legislação que determina o modo como o mesmo foi instituído e será cobrado, alguns argumentos, objetos deste capítulo, parecem prevalecer para a impossibilidade de incidência do imposto no momento da revenda praticada pelo importador-comerciante.

3.1 Aplicação do Princípio da Isonomia Tributária

Com base em alguns principais e importantes argumentos inclina-se o presente trabalho pela impossibilidade de incidência do IPI no momento da revenda do produto importado que não tenha sofrido qualquer processo de industrialização prévia. Entende-se, portanto, e com base nos argumentos que serão apontados, que o processo de industrialização do produto constitui o aspecto material de incidência do IPI, sem o qual não há a configuração do fato gerador do imposto.

O entendimento contrário feriria frontalmente o Princípio da Isonomia Tributária, previsto no art. 5º, *caput* e no art. 150, II, ambos da CF, ao equiparar o importador-comerciante ao estabelecimento industrial nas operações em que não há qualquer etapa de industrialização prévia à revenda do produto importado.

Os produtos que saem do estabelecimento industrial nacional efetivamente sofreram industrialização naquela etapa, o que não ocorre com os produtos que saem do estabelecimento importador-comerciante.

A isonomia tributária recai sobre sujeitos de direito, e não sobre coisas. Não há que se falar em isonomia entre produtos, uma vez que este princípio diz respeito aos contribuintes, ou seja, sobre sujeitos de direito. Tal assertiva é dedutível do próprio texto constitucional.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – (...);

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O Princípio da Isonomia, por sua vez, é definido pelo dever do Estado de tratar *“igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem”*.

Na etapa de venda dos produtos no mercado interno, o importador-comerciante é empresa comercial nacional como qualquer outra. Adquire o produto importado já nacionalizado.

O produto nacionalizado, por sua vez, deve ser tratado, pela legislação tributária, da mesma forma como é tratada a revenda, no mercado interno, do produto adquirido no mercado nacional, pois não pode haver distinção de tratamento entre os produtos, uma vez nacionalizados. Miguel Hilú Neto³⁴ afirma com precisão:

“Tem-se, pois, que o nacionalizado é o produto de origem estrangeira incorporado ao patrimônio nacional. Para tal, há que desembaraça-lo, momento em que são pagos os tributos devidos pela importação, perdendo a condição de estrangeiro, adquirindo ‘cidadania brasileira’”.

A diferença fundamental entre a incidência do IPI nos produtos de origem estrangeira e os nacionais é que naqueles, sua entrada no circuito econômico se dá pelo desembaraço aduaneiro, quando ocorre o fato gerador do IPI, ao passo que com os produtos nacionais a incidência do IPI se dará no momento da saída do estabelecimento produtor.

Essa entrada do produto no circuito econômico, por sua vez, é precedida de diversos encargos tributários. No caso da empresa industrial nacional, dos tributos incidentes na atividade do estabelecimento produtor, enquanto que na empresa industrial estrangeira pode que não haja qualquer encargo. Portanto, para que o produto industrializado nacionalmente vá ao mercado em pé de igualdade com o produto industrializado no estrangeiro, este é tributado, por ocasião do desembaraço aduaneiro, pelos diversos tributos incidentes sobre bens importados: Imposto de Importação – II, IPI, ICMS, IOF, PIS, COFINS, o Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, CIDEs, além da Taxa de Utilização do SISCOMEX.

A tributação no desembaraço aduaneiro tem o objetivo de equivaler à tributação percebida pelo industrial nacional, justamente para que prevaleça o Princípio da Isonomia Tributária e os comerciantes, independente do local onde adquiram o seu produto (se do importador após o desembaraço aduaneiro ou do produtor nacional), possam atuar no mercado tendo sofrido a exação tributária equivalente.

Tal entendimento, nas palavras de Osíris de Azevedo Lopes Filho, citado por José Lence Carlucci³⁵:

³⁴ HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 83.

³⁵ CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. Aduaneiras, 1997, pg. 41.

“Osíris de Azevedo Lopes Filho, na linha de Raul Reis de Mello, mantendo-se fiel ao conceito clássico leciona que ‘a nacionalização supõe a extinção da obrigação tributária pela satisfação das exigências estabelecidas na lei, desembaraçando a Aduana as mercadorias para que entrem no circuito interno da economia com o status jurídico que as equipara às nacionais’.”

Caso haja a incidência do IPI no momento da revenda do produto importado, haverá uma dupla tributação do importador-comerciante pelo IPI. Assim, estar-se-ia causando exatamente o efeito contrário ao exigido pela dicção do artigo 150 da CF, gravando o importador em duas etapas, a primeira na introdução no circuito econômico e a segunda na circulação da mercadoria.

Essa incidência dupla não ocorre no mercado interno. O comerciante que adquire a mercadoria do produtor nacional não está obrigado a recolher o IPI quando revende tal produto sem realizar qualquer etapa de industrialização. Logo, parece claro que os dois agentes que deveriam estar em situações isonômicas não estão, quando incide o IPI apenas no caso do importador-comerciante.

Esse é o entendimento, também, de Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Bottallo³⁶:

“Com efeito, o comerciante que importa produto do exterior, ao revendê-lo no mercado interno, fica em situação de flagrante desigualdade, em relação ao comerciante que, tendo adquirido, no País, o mesmo produto, também o revende no mercado interno.

Exemplificando para melhor esclarecer, digamos que dois comerciantes venham a adquirir o mesmo produto industrializado, só que um deles, no exterior, e, o outro, de um produtor local. A prevalecer a legislação, este último, na revenda, não teria IPI a recolher, ao passo que o primeiro sim, em afronta aberta ao princípio da igualdade.

Foi justamente este espírito de evitar que contribuintes-importadores sejam discriminados que norteou a maciça diretriz jurisprudencial, no sentido de que, no mercado interno, deve ser assegurado, a produtos nacionais e estrangeiros, o mesmo tratamento tributário.”

³⁶ CARRAZZA e BOTTALLO, Roque Antônio e Eduardo Domingos. *Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal)*. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 140, maio, 2007, p. 104.

Depois de realizado o desembaraço aduaneiro, o produto importado já sofreu a tributação necessária e suficiente para colocá-lo em condições concorrenciais equilibradas com o produto nacional. Tributar-lo novamente não promove o equilíbrio concorrencial, o quebra.

Realizada a fase de introdução das mercadorias no circuito econômico subsequente à etapa de industrialização, o valor adicionado à mercadoria será base de cálculo de outros tributos, como o Imposto sobre a Renda e a CSLL. A circulação dos produtos, por outro lado, enseja a cobrança do ICMS. Cada etapa possui, portanto, um tributo específico, com uma função específica, seja arrecadatória, regulatória, etc. Não se pode, através de um único imposto, absorver a função dos demais, sob pena de ofensa ao Princípio da Legalidade.

3.2 Extrafiscalidade do IPI: equalização das cargas tributárias e Seletividade

É importante fazer uma distinção entre a função extrafiscal exercida pelo IPI e a natureza eminentemente extrafiscal do Imposto de Importação – II, este sim ontologicamente protetor da indústria nacional.

A função extrafiscal regulatória exercida pelo IPI, está diretamente vinculada à necessidade de equalização das cargas tributárias incidentes sobre os produtos industrializados nacionais e os importados, bem como ao Princípio da Seletividade, insculpido no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I da Constituição Federal. É muito importante essa dissecação da extrafiscalidade do IPI entre equalização das cargas e o Princípio da Seletividade para corretamente aplicá-la, evitando assim que se incorra na generalização da função extrafiscal regulatória exercida pelo II e chancele-se a invasão da função destinada à este imposto.

A incidência do IPI no momento do desembaraço aduaneiro cumpre a função de equalizar as cargas incidentes sobre os produtos industrializados. Se o produto tem a sua origem no mercado interno, ele será tributado pelo IPI por conta do processo de industrialização realizado pelo estabelecimento produtor, incorrendo tal atividade na previsão legal da hipótese de incidência do imposto.

Já se o produto tem a sua origem de industrialização em estabelecimento industrial situado no estrangeiro, o mesmo será tributado pelo IPI quando da importação realizada, mas bem no momento em que o produto for desembaraçado na aduana. Assim, a incidência prevista no artigo 46, inciso I do CTN cumpre a função equalizadora das cargas tributárias incidentes sobre os produtos industrializados, colocando-os em pé de igualdade para a concorrência saudável no mercado interno.

A distinção dessa função do IPI para a exercida pelo Imposto de Importação é clara, conforme leciona Hugo de Brito Machado³⁷:

“Ocorre que o IPI e o imposto de importação cumprem, a rigor, funções diversas na situação em exame, e não devem, portanto, ser confundidos. O imposto de importação presta-se para viabilizar o tratamento adequado das operações de importação e pode ser alterado conforme as circunstâncias eventualmente presentes no comércio internacional. Já o IPI, no caso de que se cuida, presta-se simplesmente para estabelecer a igualdade entre produtos industrializados no exterior e seus similares industrializados no Brasil.”

São, portanto, absolutamente distintas a função extrafiscal do imposto de importação e a função equalizadora do IPI e dos tributos incidentes na importação.

Note-se, ainda, que essa função equalizadora do IPI é exercida no momento do desembaraço aduaneiro, e não na revenda do produto pelo importador-comerciante. A função equalizadora do IPI, ou mesmo a sua extrafiscalidade, só podem ser exercidas no momento do desembaraço aduaneiro e exclusivamente pelo manejo das alíquotas do imposto, por não ser admissível que o caráter extrafiscal ou equalizador do imposto faça criar ou fundamente a suposta existência de hipótese de incidência diversa, quando da revenda do produto importado que não sofra qualquer processo de industrialização após a sua nacionalização.

A intervenção da União na esfera econômica, para regular o consumo e a produção, somente pode ser concebível por meio do manejo das alíquotas dos impostos que possuem a chamada função extrafiscal, e não com a criação de novas hipóteses de incidência fundamentadas nessa função protetiva/regulatória.

Logo, se a União entende necessária a intervenção em determinado momento, esta poderá ser levada a cabo alterando as alíquotas dos impostos em questão, cumprindo assim com a sua função extrafiscal de regulação do mercado, mas nunca ampliando-se a hipótese de incidência do imposto. No caso do IPI, vale frisar, essa alteração de alíquotas somente poderá ser utilizada para a estimulação ou desestímulo na aquisição de determinado produto ou classe de produtos, com base no Princípio da Seletividade, mas não como medida protetiva da indústria nacional, função exercida pelo Imposto de Importação.

Ademais, a função extrafiscal do IPI, bem como de qualquer imposto que possua dita característica, somente pode ser exercida por meio do manejo das alíquotas do imposto, e nunca da ampliação da sua hipótese de incidência. O Decreto-Lei n. 1.199/ 71 regulamentou o campo

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *O IPI e a Importação de Produtos Industrializados*. Revista Fórum de Direito Tributário. V. 2. Belo Horizonte, 2003, p. 158.

de ação da extrafiscalidade do IPI, que deve ficar restrita à alteração, aumento ou diminuição, das alíquotas aplicáveis:

Art 4º. O Poder Executivo, em relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, quando se torne necessário atingir os objetivos da política econômica governamental, mantida a seletividade em função da essencialidade do produto, ou, ainda, para corrigir distorções, fica autorizado:

I - a reduzir alíquotas até 0 (zero);

II - a majorar alíquotas, acrescentando até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência fixado na lei;

III - a alterar a base de cálculo em relação a determinados produtos, podendo, para esse fim, fixar-lhes valor tributável mínimo.

Assim, a extrafiscalidade do IPI pode ser manejada exclusivamente por meio das alíquotas, não servindo a mesma para sustentar entendimento que pretende criar nova hipótese de incidência do imposto quando da revenda de produto industrializado pelo importador-comerciante.

O segundo fator componente da função extrafiscal do IPI decorre da previsão do artigo 153, parágrafo 3º, inciso I da Constituição. Como é sabido, o IPI é regido pelo Princípio de Seletividade, devendo incidir com mais ou menos ênfase de acordo à essencialidade de cada produto, não sendo a sua incumbência o controle de produtos importados no Brasil ou a defesa da indústria nacional contra a concorrência dos produtos de procedência estrangeira.

Conforme leciona Eduardo de Moraes Sabbag³⁸, possui, também, forte natureza fiscal, arrecadatória:

“O IPI é imposto real, recaindo sobre uma determinada categoria de bens, ou seja, produtos da indústria. É gravame federal de forte interesse fiscal, uma vez que representa importante incremento no orçamento do Fisco.”

O fim regulatório do IPI é separar os produtos de acordo com a sua utilidade, e não de acordo à sua procedência. Independentemente da origem do produto, seja ela nacional ou estrangeira, a alíquota incidente sobre o bem será a mesma, o que demonstra que não está sob a alçada do IPI o controle ou estímulo às importações. Essa função é realizada pelo Imposto de Importação. Ao IPI cabe, tão somente, o estímulo ou o desestímulo à aquisição de determinado produto, de acordo à sua essencialidade ou natureza supérflua, como preceitua o Princípio da Seletividade.

³⁸ SABBAG, Eduardo de Moraes. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p.1048.

Os produtos nacionais e importados devem receber o mesmo tratamento, havendo previsão expressa em acordos e tratados internacionais que vedam qualquer discriminação para fins de concorrência interna. O *General Agreement on Tariffs and Trade* - GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), assinado pelo Brasil e internalizado para o ordenamento jurídico brasileiro, provisoriamente pela Lei n. 313 de 1948 e definitivamente pelo Decreto n. 1.355/1994, prevê a necessidade de tratamento nacional ao produto estrangeiro importado de país signatário do acordo:

3.2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos importados nacionais, contrariamente as principais estabelecidas no parágrafo 1.

3.4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno.

A aplicação do GATT, bem como de outros acordos internacionais para conferir igualdade de tratamento tributário entre produtos nacionais e estrangeiros não é novidade. Há, inclusive, súmula do Supremo Tribunal Federal, n. 575, sobre o tema:

“À mercadoria importada de país signatário do (gatt), ou membro da (alalc), estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional.”

Conforme preleciona o artigo 98 do CTN, “os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Na prática, isto significa que todas as normas internacionais ratificadas pelo Brasil em âmbito tributário terão prevalência em face da legislação nacional, motivo pelo qual o ordenamento tributário está vinculado aos compromissos assumidos pelo país no plano das relações exteriores.

Não obstante o IPI não ser o meio adequado de proteção da indústria doméstica, ao passo que seu critério é o consumo e não a procedência dos bens em questão, também não pode ser utilizado para vetar a concorrência entre produtos nacionais e importados, uma vez que tal conduta significaria tratamento desfavorável e discriminatório ao produto estrangeiro, em desacordo com as normas do acordo. O IPI pode ser usado tão somente, e o é, para a equalização das cargas tributárias incidentes sobre os produtos industrializados, pois logicamente não se pode defender o favorecimento do produto estrangeiro em detrimento do produzido no mercado interno pelo estabelecimento industrial.

Também não pode, o IPI, ser usado como medida preventiva de concorrência desleal. Uma vez comprovadas práticas internacionais predatórias, a própria Organização Mundial do Comércio - OMC autoriza, mediante justificação, a adoção de medidas específicas para sanar os danos causados à indústria nacional e proteger a parte prejudicada.

Quando há situações concretas de concorrência desleal, o Estado Brasileiro pode aumentar o Imposto de Importação, ou lançar mão de medidas previstas no acordo *antidumping* e acordo de subsídios e direitos compensatórios, regulados pela Lei n. 9.019/1995.

Dentro desse procedimento a União, por meio da SECEX e da CAMEX, após processo administrativo regular, apura a margem de dumping ou o montante de subsídio, a existência de dano e a relação causal entre esses. E, de forma criteriosa, estabelece as medidas compensatórias cobradas pela Secretaria da Receita Federal. É, portanto, no âmbito desse procedimento, que as medidas compensatórias são estabelecidas, e não por meio da ampliação da incidência do IPI ou do conceito de estabelecimento equiparado a industrial.

Diante disso, a incidência do IPI é plenamente justificável no momento do desembaraço aduaneiro em razão da função equalizadora do imposto, porém a incidência do IPI na saída dada pelo comerciante ao produto de procedência estrangeira incorreria na função oposta, no desequilíbrio das cargas tributárias incidentes sobre os produtos industrializados, onerando em demasia a atividade realizada pelo importador-comerciante.

3.3 Bitributação IPI – ICMS

A *bitributação*, vedada expressamente pelo artigo 154, inciso I do texto constitucional, ocorre quando há dois entes federados tributando a mesma causa jurídica e contribuinte. A bitributação envolve, normalmente, um conflito de competências entre os Entes Federativos.

A competência tributária, distribuída pelo constituinte em caráter privativo a cada Ente tributante, é o motivo pelo qual a *bitributação* não tem lugar no ordenamento jurídico brasileiro, salvo as hipóteses excepcionais admitidas pela própria Constituição Federal, como é o caso do

artigo 155, parágrafo 3º. Cada ente tem as atividades específicas sobre as quais pode instituir impostos e arrecadar tributos. Trata-se, por fim, de uma garantia constitucional ao Contribuinte que impede a ação arbitrária dos Entes na busca pela arrecadação financeira.

No caso do importador-comerciante que revende o produto importado sem a realização prévia de qualquer ato de industrialização, a incidência do IPI implicaria em uma tributação da circulação econômica do bem, como aspecto material e temporal do imposto, desvinculado e independente de qualquer processo de industrialização. Essa é, porém, a exata hipótese de incidência de outro imposto, de competência estadual: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS.

Assim, em se tratando de saída de produtos importados e destinados diretamente à comercialização, estamos diante de mera circulação de mercadorias, onde indubitavelmente incide o ICMS. Caso venha também a incidir o IPI, haverá sem dúvida *bitributação* entre o IPI cobrado na revenda e o ICMS também da revenda, porquanto o fato gerador é o mesmo, a base impositiva é a mesma e os entes tributantes são distintos.

Esta é a conclusão a que se chega, também, pela análise do julgamento recentíssimo da Suprema Corte sobre os Recursos Extraordinários 474.267 e 439.796. Ambos tratam da constitucionalidade da incidência do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS na importação de bens por pessoas jurídicas não comerciantes.

No RE 474.267, o Plenário do STF decidiu que a cobrança do ICMS só alcançaria as importações se o destinatário fosse contribuinte, qualificado ou não pela habitualidade, de acordo ao artigo 155, parágrafo 2º, inciso IX, alínea “a”, da Constituição Federal, na redação dada pela Emenda Constitucional n. 33.

Assim, sendo o destinatário contribuinte, habitual ou não, haverá a incidência do ICMS na importação.

No acórdão objeto do recurso supracitado, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul assentou que o artigo 155, inciso II, da CF utiliza o termo “*mercadoria*” como bem passível de tributação de ICMS na importação. E, segundo aquela corte, “*mercadoria*”, de acordo com o direito comercial, é bem adquirido para “*mercancia*”, ou seja, para fins de revenda.

Mercadoria é, para o Direito Comercial, um conceito específico. Portanto, a palavra adotada pelo legislador constituinte foi precisa para a extração do real sentido de incidência do ICMS.

Assim, se o para o Supremo Tribunal Federal o ICMS só incide na importação quando o importador é contribuinte, este, quando revender o produto, será tributado também pelo ICMS na revenda, pois fez circular *mercadoria* e incorreu no fato gerador do ICMS nessa revenda, mantendo assim também a não-cumulatividade prevista constitucionalmente para o imposto.

Logo, se entender-se pela possibilidade de incidência do IPI no momento da revenda de produto que não tenha sido industrializado – *mercadoria*, portanto, estar-se-á incorrendo em bitributação, vez que o mesmo fato gerador (saída do produto do estabelecimento importador-comerciante) estará sendo tributado tanto pela União (com o IPI) como pelo Estado membro da Federação (com o ICMS), situação essa flagrantemente inconstitucional ante a inteligência do artigo 154, I da Constituição.

3.4 Artigo 153, inciso IV da CF e o vocábulo “produto”

A incidência do IPI na revenda do produto industrializado no exterior e nacionalizado pelo importador-comerciante tributa, como dito, a circulação da mercadoria, sendo este o fato gerador do ICMS. Os produtos industrializados, quando importados já prontos e acabados, são simplesmente comercializados. Não há, nesse ínterim após o desembaraço aduaneiro e até a revenda da mercadoria, qualquer ato que modifique, transforme ou aperfeiçoe a mercadoria para o consumo.

Figura, o importador-comerciante, como mero atravessador ou revendedor da mercadoria. E essa distinção se faz importante, devendo-se analisar a intenção do legislador inclusive na escolha dos vocábulos utilizados para descrever uma e outra hipótese de incidência, do IPI e do ICMS.

Na atividade exercida pelo importador-comerciante, o que se percebe é que não há, de fato, uma verdadeira operação com *produto* industrializado, e sim com uma operação com *mercadoria*.

Diz o artigo 153, inciso IV da Constituição Federal:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

IV - produtos industrializados;

(...)

A Constituição autorizou, portanto, a tributação sobre *produtos* industrializados. Utilizou, deliberadamente, o vocábulo “*produto*”, que por definição, é o fruto daquilo que foi produzido, que foi fabricado. O dicionário Aurélio³⁹ assim define a palavra:

³⁹ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário eletrônico Aurélio*. Versão 5.0, 2004.

“Produto

[Do lat. productu.]

Substantivo masculino.

1. Aquilo que é produzido ou fabricado; produção:

2. Aquilo que resulta de qualquer processo ou atividade:”

É, pois, da inteligência da palavra que *produto* somente pode ser considerado o resultado de algo. Após o desembaraço aduaneiro, se o bem não tiver sido submetido a qualquer ato de industrialização que resulte em um novo *produto*, parece mais adequada a utilização da denominação de *mercadoria* para o bem que circula, visto não se tratar mais de um “*produto*” em si, mas de um objeto de comércio, um bem econômico destinado à venda, à *mercancia*, conforme destacado pelo Tribunal gaúcho na origem do Recurso Extraordinário citado no tópico anterior. E foi essa a escolha do legislador, que ao instituir o IPI utiliza o vocábulo *produto*, bem que decorre de um processo de industrialização, e ao instituir o ICMS utilizou a expressão *mercadoria*, conceituada como um bem destinado ao comércio, à venda, à *mercancia*.

Mais uma vez, assim como entendido pelo Tribunal gaúcho com relação ao ICMS, a palavra utilizada pelo legislador constituinte é precisa no sentido de se extrair o real significado do IPI, sobre o que ele vem, de fato, a incidir. Se sobre o *produto*, entendido como o resultado de um processo de produção, ou se sobre a *mercadoria*, entendida esta como um bem adquirido para *mercancia*, ou seja, para fins de revenda.

Diz o artigo 110 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

A lei, portanto, não poderá alterar a “*definição, o conteúdo, o alcance, o conceito e formas de direito privado*” utilizados pela Constituição Federal. *Produto* é, portanto, aquilo que resulta da atividade de produção, seja para o Direito Tributário ou para qualquer outro ramo do Direito.

O parágrafo único do artigo 46 do CTN definiu o conceito de *produto industrializado*, em consonância com a sua definição mais básica:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

(...)

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Quanto não há a prática de qualquer ato de industrialização por parte do importador-comerciante, está-se diante da circulação de um bem, de uma *mercadoria*, que é adquirida pelo mesmo após o desembaraço aduaneiro e, portanto, já nacionalizada, e destinada a revenda no mercado interno. O Dicionário Aurélio a define da seguinte maneira:

Mercadoria

[De mercador + -ia1.]

Substantivo feminino.

1. Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia.

2. Bem comerciável, tangível (em distinção a serviço); mercancia.

Essa foi a distinção que o legislador fez entre o artigo 153, inciso IV e o artigo 155, inciso II da Constituição Federal:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

Portanto, enquanto o IPI poderá incidir sobre “*produtos industrializados*”, sobre “*mercadorias*” o tributo que irá incidir é o ICMS. Nessa linha, não pode prosperar a tese de que o IPI poderia incidir em qualquer etapa da cadeia comercial, simplesmente por tratar-se de produto adquirido no mercado internacional, sem que tenha havido qualquer ato de industrialização sobre o bem, pois estar-se-ia, deste modo, diante de uma *mercadoria*, passível de ser tributada pelo ICMS, e não de um *produto* a ser tributado pelo IPI.

No caso do importador-comerciante, quando do desembaraço aduaneiro presume-se que o ato de industrialização tenha ocorrido no exterior, possibilitando, assim, a que haja a cobrança do IPI quando da entrada do produto no circuito econômico nacional. Assim, o *produto* que vem do exterior, tributado pela existência de um processo de industrialização prévio e em função da equalização das cargas tributárias em relação ao produto nacional, entra no circuito econômico interno por meio do desembaraço aduaneiro, cuja tributação atribui ao produto importado a

condição de nacionalizado, devendo o mesmo ser tratado como se nacional fosse, sob pena de discriminação em função da sua origem.

Portanto, após o desembaraço aduaneiro, a simples saída da mercadoria do estabelecimento do importador consistirá em simples comercialização, e somente permitirá a incidência do imposto que tributa a circulação de bens, qual seja o ICMS, sob pena de ocorrência de *bitributação* entre este e o IPI.

Assim, para a incidência do IPI, além da ocorrência de um processo de industrialização para caracterizar a existência de um *produto*, é necessária também a realização de *operações* com os produtos industrializados. Ou seja, é necessário que haja um negócio jurídico que tenha por objeto um bem submetido por um dos contratantes a algum processo que possa ser caracterizado como de industrialização. Se houver a simples industrialização, mas não houver qualquer negócio jurídico envolvendo o produto resultante da mesma, estará ausente o aspecto temporal da hipótese de incidência do IPI, motivo pelo qual não se poderá tributar o processo, vez que inoccorre o fato gerador quando ausente qualquer dos aspectos necessários da hipótese de incidência.

Nas palavras de Leandro Paulsen⁴⁰:

“Pressupõe, pois, a industrialização e a saída do produto de estabelecimento industrial. Assim, o IPI incide nas operações que participa o industrial que industrializou o produto, mas não, e.g., na venda por comerciante ao consumidor porque, embora possa se tratar de produto industrializado (como adjetivo), não se trata de operação com produto que tenha sido industrializado pelo comerciante, ou seja, não se tem a industrialização como parte daquela operação.”

Sobre o tema, Rogério Lima⁴¹ diz:

“Em suma, os elementos componentes do núcleo hipotético constitucional do IPI são: produto industrializado e operação. (...) ... a operação que envolve produto industrializado, cuja referência faz a Constituição no caso do IPI, engloba as atividades de produzir e fazer sair o produto. Logo, a saída do produto está intimamente ligada à sua produção, ou seja, há estrita comunicação entre os aspectos material e temporal da hipótese de incidência do imposto.”

Dessa forma, para que a incidência do IPI se materialize e possa ser tributada, é necessário tenha sido realizada uma operação de industrialização entre os contratantes.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, pg. 294.

⁴¹ LIMA, Rogério. *A inconstitucionalidade do IPI na importação*. In RDDT nº 77, pg. 121 e 125/126.

Apesar de não se tratar de julgamento direto sobre a matéria, importante colacionar o entendimento expressado pelo Ministro Ricardo Lewandowski⁴², ao proferir seu voto condutor no RE nº 577.302 que tratava sobre o crédito-prêmio do IPI:

“É que a industrialização de produtos, pressuposto determinante para que se configurem as hipóteses de incidência do IPI, imposto ao qual o crédito-prêmio está, inelutavelmente, vinculado, evidencia o caráter setorial do incentivo.”

A Constituição Federal outorgou competência tributária à União para instituir o imposto sobre produtos industrializados, estabelecendo como pressuposto para a sua incidência o ato de indústria seguido do ato econômico de venda, ou seja, estabeleceu que deve existir um processo de industrialização seguido de exteriorização de riqueza que justifique a incidência do referido imposto, o que é parte integrante do seu fato gerador.

Portanto, também pela denominação e vocábulos utilizados pelo legislador constituinte, parece o mesmo indicar que a mera circulação da mercadoria após o desembaraço aduaneiro do produto industrializado deverá ser tributada pelo ICMS, e não pelo IPI.

Essa distinção possibilita a aplicação harmônica das competências tributárias da União, dos Estados e do Distrito Federal, uma vez que não haverá a sobreposição das mesmas sobre fato gerador idêntico, evitando-se assim a *bitributação*, vedada pela Constituição Federal, tributando então a União o desembaraço aduaneiro do produto industrializado, quando de procedência estrangeira, e a saída do produto do estabelecimento produtos, quando de origem nacional, enquanto que cabe aos Estados a tributação, em um e outro caso, da circulação desses produtos, mais bem *mercadorias*, quando não haja sobre os mesmos, a prática de qualquer etapa que possa ser considerada como nova industrialização.

Nos casos em que venha a ocorrer a prática desses atos de industrialização, configurar-se-á o aspecto material da incidência do IPI, quando então será a operação jurídica subsequente tributada pelo IPI, bem como pelo ICMS, porém sem a ocorrência da repudiada *bitributação*, pois o IPI estará tributando materialmente o processo de industrialização do bem, enquanto que o ICMS incidirá por conta da circulação do mesmo, restando clara a distinção do aspecto material de ambos os impostos.

Vale frisar, também, que o conceito de *produto* é um conceito mais restrito, que pressupõe, como já dito, a ocorrência de uma etapa de industrialização, enquanto que o conceito de *mercadoria* é mais amplo, bastando que se trate de um bem destinado à revenda, não importando ser o mesmo industrializado pelos contratantes, por qualquer outro agente em etapa anterior da cadeia comercial, ou mesmo se tratar de um bem *in natura*.

⁴² Recurso Extraordinário n. 577.302, Relator: Min. RICARDO LEWANDOWSKI, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2009, p. 31

Assim, tanto a circulação de um *produto*, como a circulação de uma *mercadoria*, ou também de um bem *in natura* configuram o aspecto material da incidência do ICMS. Para o IPI, porém, é necessário que haja a ocorrência de um negócio jurídico envolvendo um *produto*, entendido como o bem que sofreu o processo de industrialização imediatamente antes do negócio jurídico que se está realizando. É necessário que tenha sido o *produto*, então, industrializado por algum dos contratantes desse negócio jurídico.

Portanto, considerando que o importador-comerciante não pratica qualquer ato de industrialização na mercadoria importada, simplesmente comercializando-a da mesma forma com que deu entrada em seu estabelecimento, inexistente a ocorrência do elemento nuclear da hipótese de incidência do IPI à luz da Constituição Federal, qual seja, a industrialização do bem tornando-o um *produto*, o que impossibilita a cobrança, na simples revenda da mercadoria importada, do Imposto sobre Produtos Industrializados.

CONCLUSÃO

O importador-comerciante realiza, basicamente, duas atividades distintas. Na primeira, figura como importador de produto importado e, de acordo com a previsão legal do artigo 46, inciso I do Código Tributário Nacional, pratica a primeira hipótese de incidência estabelecida pela legislação, qual seja a importação de produtos industrializados do estrangeiro, considerada como ocorrida no momento do desembaraço aduaneiro.

O desembaraço aduaneiro é o momento pelo qual se tributa a atividade do importador com as diversas incidências relacionadas ao comércio exterior: Imposto de Importação – II, IPI, ICMS, IOF, PIS, COFINS, o Adicional de Frete para a Renovação da Marinha Mercante - AFRMM, CIDEs, além da Taxa de Utilização do SISCOMEX.

Nesse momento ocorre, conforme demonstrado, a equalização das cargas tributárias incidentes nos produtos importados e as incidentes sobre os produtos de produção nacional. Cada cobrança no momento do desembaraço tem a sua função específica, sendo a do Imposto de Importação notadamente extrafiscal, protetiva da indústria nacional, enquanto que a incidência do IPI, por sua vez, busca equivaler a tributação do produto industrializado no estrangeiro com a que incide na produção nacional.

Assim, uma vez realizado o desembaraço, o produto deve ser considerado como se nacional fosse. Isso se dá especialmente em função de acordos e tratados internacionais, como é o caso do GATT, que veda a discriminação de tratamento entre produtos estrangeiros e nacionais para fins de proteção da indústria interna de país signatário.

A segunda atividade realizada pelo importador-comerciante é o comércio dos produtos industrializados que importa. Essa segunda atividade realizada pelo importador-comerciante equivale à atividade praticada, no mercado interno, pelo comerciante que adquire o produto industrializado diretamente do estabelecimento produtor nacional.

Portanto, encontrando-se os Contribuintes em situações equivalentes (empresa comercial de produtos importados e empresa comercial de produtos nacionais) e inexistindo justa motivação ou justificação juridicamente plausível para o tratamento diferenciado, a imposição do IPI apenas para as empresas que adquiriram os produtos no mercado exterior implica aumento de carga tributária discriminada e unilateral, o que ofende os artigos 5º, caput, e 150, II, da Constituição Federal – Princípio da Isonomia Tributária.

Também, caso a incidência do IPI no momento da revenda de produtos industrializados que não tenham sofrido qualquer processo de industrialização seja autorizada, haverá a ocorrência de *bitributação* com relação ao IPI pago e o ICMS incidente por conta da circulação econômica dessa mercadoria.

O aspecto material da hipótese de incidência do IPI é a realização de algum ato de industrialização, enquanto que o aspecto temporal dessa hipótese é a saída do produto industrializado do estabelecimento. Ao confundirem-se esses dois conceitos e considerar-se a saída do produto como fato configurador da ocorrência de ambos os aspectos material e temporal da hipótese de incidência, haverá indubitavelmente a *bitributação*, porquanto serão dois Entes tributantes distintos (União e Estado membro da Federação), tributando o mesmo fato gerador (circulação da mercadoria), o primeiro com o IPI e o segundo com o ICMS.

Entende-se, portanto, que o importador-comerciante pratica apenas um fato gerador do IPI, qual seja o desembaraço aduaneiro, momento em que assume o ônus integral do imposto incidente dessa operação. A posterior saída do produto importado de seu estabelecimento sem a realização prévia de qualquer ato que possa ser caracterizado como industrialização retiraria desse produto a sua condição, atribuindo-se ao mesmo a denominação de *mercadoria*.

Assim, a posterior saída de mercadoria do estabelecimento importador-comerciante caracteriza a circulação econômica do bem, incorrendo na definição legal do fato gerador do ICMS, motivo pelo qual não pode haver a incidência conjunta do IPI.

Portanto, diversos são os argumentos dos quais se extrai que, apesar da confusão que a interpretação literal de alguns dispositivos da legislação do IPI possa gerar, a atividade do importador-comerciante, enquanto vendedor do produto que importou, não é passível de tributação pelo Imposto sobre Produtos Industrializados, sob pena de ofensa ao Princípio da Isonomia Tributária e ocorrência do fenômeno da *Bitributação* com o ICMS.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

a) Legislação:

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988.

BRASIL. Lei n.5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.

BRASIL. Lei n. 4.502, de 30 de novembro de 1964. Dispõe Sobre o Impôsto de Consumo e reorganiza a Diretoria de Rendas Internas.

BRASIL. Lei n. 7.798, de 10 de julho de 1989. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e dá outras providências.

BRASIL. Decreto n. 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI.

BRASIL. Lei n. 313, de 30 de julho de 1948. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências.

BRASIL. Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994. Promulgo a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.

c) Jurisprudência:

Superior Tribunal de Justiça – Recurso Especial n. 841.269/BA – Rel. Min. Francisco Falcão – publicado no DJ em 14/12/2006.

Supremo Tribunal Federal - Recurso Extraordinário n. 577.302, Relator: Min. Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgado em 13/08/2009.

Supremo Tribunal Federal – súmula n. 575.

b) Excertos Doutrinários:

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 18ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

AURÉLIO, Min. Marco APUD José Eduardo Soares de Melo. *Importação e Exportação no Direito Tributário: impostos, taxas e contribuições*. 2ª Ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BOTALLO, Eduardo Domingos. *IPI – princípios e estrutura*. Dialética. São Paulo, 2009.

CARLUCI, José Lence. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. Aduaneiras, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 27ª Ed. São Paulo: Malheiro, 2011.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 28ª Ed. Editora Malheiros. São Paulo, 2012.

CARRAZZA e BOTTALLO, Roque Antônio e Eduardo Domingos. *Não-incidência do IPI nas Operações Internas com Mercadorias Importadas por Comerciantes (um Falso Caso de Equiparação Legal)*. In **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, nº 140, maio, 2007

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª Ed. Editora Saraiva. São Paulo, 2007.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Ed. Editora Saraiva. São Paulo, 2012.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Teoria e prática do direito tributário*. 3ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário eletrônico Aurélio*. Versão 5.0, 2004.

HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações*. Editora Quartier Latin. São Paulo, 2003.

LIMA, Rogério. *A Inconstitucionalidade do IPI na Importação*. Dialética, 02/2002, RDDT nº 77. São Paulo, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 31ª Ed. Editora Malheiros. São Paulo, 2010.

_____. *Incidência do IPI na importação*. Revista de Direito Tributário. vol 83. São Paulo: Malheiros.

_____. *O IPI e a Importação de Produtos Industrializados*. Revista Fórum de Direito Tributário. V.2. p 158. Belo Horizonte, 2003.

MASCARENHAS, Raymundo Clovis do Valle Cabral. *Tudo sobre IPI: Imposto sobre Produtos Industrializados*. 4ª Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

MELO, José Eduardo Soares de. *Importação e Exportação no Direito Tributário: Impostos, Taxas e Contribuições*. 2ª Ed. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo, 2012.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 5ª Ed. Editora Dialética. São Paulo, 2004.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. *A importação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de. LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária*. 2ª Ed. Editora Dialética. São Paulo, 2004.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: Completo*. 4ª Ed. Livraria do Advogado Editora. Porto Alegre, 2012.

_____. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 12ª Ed. Livraria do Advogado Editora. ESMAFE. Porto Alegre, 2010.

_____. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional à luz da doutrina e da jurisprudência*. 14ª Ed. Livraria do Advogado Editora. ESMAFE. Porto Alegre, 2012.

PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. p. 77-78. 2ª ed. Editora Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2006.

In: PEIXOTO, Marcelo; LACOMBE, Rodrigo (coord). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP, 2005.

SABBAG, Eduardo de Moraes. *Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Prima Cursos Preparatórios, 2004.

_____. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Manual de Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

_____. *Manual de Direito Tributário*. 5ª Ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.